

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE – UERN  
NÚCLEO AVANÇADO DE DIREITO DE NOVA CRUZ/RN  
CURSO DE DIREITO

GILMAR DUARTE DA SILVA

ITCMD/ITCD – IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS OU  
DOAÇÃO, ALTERAÇÕES E CONSEQUÊNCIAS E A NECESSIDADE DE UM  
PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO

NOVA CRUZ/RN

2018

GILMAR DUARTE DA SILVA

ITCMD/ITCD – IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS OU DOAÇÃO, ALTERAÇÕES E CONSEQUÊNCIAS E A NECESSIDADE DE UM PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO

Artigo Científico apresentado à Universidade do Estado do Rio Grande do Norte – UERN – como requisito obrigatório para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof<sup>ª</sup>. Ma. Marlusa Ferreira Dias Xavier

NOVA CRUZ/RN

2017

© Todos os direitos estão reservados a Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do(a) autor(a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu(a) respectivo(a) autor(a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

**Catálogo da Publicação na Fonte.**  
**Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.**

S586i Silva, Gilmar Duarte da  
ITCMD - Imposto sobre transmissão causa mortis ou doação, alterações e consequências e a necessidade de um planejamento sucessório. / Gilmar Duarte da Silva. - Nova Cruz, 2018.  
32p.

Orientador(a): Profa. M<sup>a</sup>. Marlusa Ferreira Dias Xavier.  
Monografia (Graduação em Direito). Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

1. Planejamento tributário. 2. ITCMD. 3. Redução da carga tributária. 4. Sucessão familiar. I. Xavier, Marlusa Ferreira Dias. II. Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. III. Título.

GILMAR DUARTE DA SILVA

ITCMD/ITCD – IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS OU DOAÇÃO, ALTERAÇÕES E CONSEQUÊNCIAS E A NECESSIDADE DE UM PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO

Artigo Científico apresentado à Universidade do Estado do Rio Grande do Norte – UERN – como requisito obrigatório para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: 22/11/2018.

BANCA EXAMINADORA:

---

Prof<sup>ª</sup>. Ma. Marlusa Ferreira Dias Xavier  
Orientador  
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

---

Professor(a) Avaliador(a)  
Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>a</sup> Luciana Ribeiro Campos  
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

---

Professor(a) Avaliador(a)  
Prof<sup>º</sup>. Me. Jose Armando Ponte Dias Junior  
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

ITCMD/ITCD – IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS OU  
DOAÇÃO, ALTERAÇÕES E CONSEQUÊNCIAS E A NECESSIDADE DE UM  
PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO

GILMAR DUARTE DA SILVA<sup>1</sup>

**RESUMO**

O objetivo do presente artigo é realizar uma análise bibliográfica sobre as vantagens de se optar por um planejamento sucessório familiar tendo em vista a iminência de um possível aumento na alíquota do ITCMD – Imposto de Transmissão causa mortis ou doação. Objetivando a minimização dos custos através do pagamento antecipado desse imposto visando uma redução da carga tributária, tendo este, como fato gerador a sucessão através da causa mortis ou da doação, e seus reflexos positivos. Este estudo visa demonstrar os benefícios que um planejamento sucessório tributário pode trazer a uma sucessão familiar. Ver-se que existe um enorme desconhecimento por parte da população com relação ao assunto. O que acaba causando perdas financeiras, onerando o processo, gerando transtornos e insegurança aos que necessitam abrir uma sucessão. Portanto, serão utilizadas pesquisas bibliográficas e documentais com leis, projeto de leis, artigos científicos, doutrinas, jurisprudências e sites que tratam do assunto. Concluir o planejamento sucessório familiar é de grande importância, além de ser um fundamental instrumento no processo de sucessão patrimonial e na perpetuação do patrimônio.

**Palavras-Chave:** Planejamento tributário. ITCMD. Redução da carga tributária. Sucessão familiar.

---

<sup>1</sup> Bacharel em Administração de Empresas pela UFRN - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, em 1998. Acadêmico do curso de Direito da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. E-mail duarteiago@hotmail.com.

## ABSTRACT

The objective of this article is to carry out a bibliographic analysis on the advantages of choosing a family succession plan in view of the imminence of a possible increase in the rate of ITCMD - Transmission Tax causes mortis or donation. Aiming at minimizing costs through the advance payment of this tax aiming at a reduction of the tax burden, the latter being, as a generator of succession through the cause of death or donation, and its positive effects. This study aims to demonstrate the benefits that tax succession planning can bring to a family succession. To see that there is an enormous ignorance on the part of the population with respect to the subject. What ends up causing financial losses, burdening the process, generating inconvenience and insecurity to those who need to open a succession. Therefore, bibliographic and documentary research will be used with laws, draft laws, scientific articles, doctrines, jurisprudence and websites that deal with the subject. Containing family succession planning is of great importance, as well as being a fundamental instrument in the process of succession to the patrimony and in the perpetuation of patrimony.

**Keywords:** Tax planning. ITCMD. Reduction of the tax burden. Family

## SUMÁRIO

1 -	INTRODUÇÃO .....	7
2 -	SITEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....	9
2.1 -	CONCEITOS .....	11
2.1.1 -	IMPOSTO .....	11
2.1.2 -	IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTE OU DOAÇÃO – ITCMD/ITCD .....	11
3 -	ITCMD – IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTE OU DOAÇÃO, AUTERAÇÕES, CONSEQUÊNCIAS E A NECESSIDADE DE UM PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO .....	14
3.1 -	DO ALMENTO NA ALÍQUOTA DO ITCMD/ITCD .....	15
3.2 -	COBRANÇA SOBRE HERANÇA ADVINDAS DO EXTERIOR .....	17
3.3 -	CRIAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES HERANÇAS E DOAÇÃO - IGHD .....	20
3.4 -	CONSEQUÊNCIAS: ELISÃO E EVASÃO .....	22
4 -	DA NECESSIDADE DE UM PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO E SUAS FERRAMENTAS .....	23
4.1 -	DOAÇÃO E VENDA DE BENS PARA SUCESSORES .....	24
4.2 -	TESTAMENTO .....	25
5 -	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	27
6 -	REFERÊNCIAS .....	29

## INTRODUÇÃO

Estamos vivendo um momento turbulento, tanto na área econômica como na área política. Os nossos governantes vislumbram que a resolução dessa crise financeira que atravessa o nosso país está no aumento da carga tributária, sob a legação que o rombo fiscal é bem maior e que sem esse aumento não podemos sair dessa situação. Em síntese, a solução do problema está em um aumento na carga tributária que consequentemente trará um aumento na arrecadação, sem redução nos gastos, regalias e privilégios dos amigos do rei. Contudo, percebe-se que este é um pensamento marxista, encontrado em sua obra “*Manifesto Comunista*” de Karl Marx e Friedrich Engels<sup>2</sup>, em que um dos pontos da etapa da revolução comunista é apontar a desconstrução da propriedade privada pela desconceitualização do processo de patrimônio. Segundo esse pensamento tinha que acabar com a propriedade privada pelo aumento progressivo e sistemático dos impostos. Ou seja, o Estado começa a cobrar os impostos de maneira lenta e gradual, de modo que a população se acostume a pagar seus impostos e com o passar dos anos o Estado começasse a recolher essa propriedade privada.

Observamos que o povo brasileiro é bastante desinformado quanto aos aspectos relacionados à impostos. Com a taxação sobre a herança ou doação não podeira ser diferente. Nós temos tratado a herança de forma desleixada, de descuidada e até mesmo de pejorativa. Diferentemente de outros países que dão uma importância imensa e porque não dizer um valor simbólico sobre a herança. Esse simbologismo se dá por causa do reconhecimento que as pessoas dão ao esforço feito por seus antecessores na busca da construção sólida de um patrimônio, que de alguma forma e em algum momento será repassado aos seus sucessores. São exemplos desse pensamento os Estados Unidos e a Inglaterra, onde o esforço na busca desse patrimônio é reconhecida e honrada por seus sucessores. No Brasil não se enxerga esse significado, esse valor simbólico atribuído em muitos países às heranças deixadas por seus antecessores. As famílias brasileiras dão pouca ou quase nenhuma importância e em muitos casos jogam fora essa herança construída por seus pais, avós e por seus antepassados. Isso ocorre por falta de uma consciência financeira.

Contudo, sabemos que não podemos acabar com os impostos, pois a estrutura

---

2 **O Manifesto Comunista** - Friedrich Engels e Karl Marx, 1848, p. 42 - Disponível em: <http://www.ebooksbrasil.org/adobeebook/manifestocomunista.pdf> - Acesso em: 14/09/2018.

econômica e social de um país se sustentam através deles. O que se espera que seja feito é uma reforma tributária ampla corrigindo distorções e que os produtos da arrecadação desses impostos sejam melhores gerenciados assim como a prestação de contas sejam feitas de forma transparente. Já que é um dever moral dos governos o retorno do dinheiro público como forma de serviços a população. Assim como, cortar gastos públicos como benefícios e regalias em todas as esferas de poderes que vem custando caro ao povo brasileiro.

Observa-se também que em muitos países as alíquotas aplicadas sobre as heranças são consideradas exorbitantes. Esse Empire State – Estado do império – esse fenômeno se dá a partir do momento em que esses países atingem um posicionamento de uma nação rica. Resolvem se fortalecer para talvez manobrar ou gerir os bens particulares e produzir um estado de bem estar que não se sustenta ao longo do tempo, pois as pessoas acabam perdendo o interesse de empreender, investir, ao perceberem que o patrimônio que hora foi construído pertence de forma implícita ao Estado.

Nota-se ainda que a visão do nosso país com relação ao tributo vem de uma linha bolivariana. Onde ao longo de vinte anos observa-se um lento aumento na carga tributária e com o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis (herança) ou Doação não poderia ser diferente. Os estados através do ofício nº 11/2015 - CONFAZ/CONSEFA<sup>3</sup>, encaminharam junto ao Senado Federal uma solicitação de aumento na alíquota do mesmo. Contudo, destacamos ainda que vivemos na iminência da criação de mais um imposto através da PEC nº 96/2015<sup>4</sup>, o Imposto Sobre Grandes Fortunas e Doações de competência da União. Nesse cenário o aumento da carga tributaria é vista como uma solução para a crise do nosso país.

Essas questões como o aumento das alíquotas, a progressividade do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações e a iminência de criação de mais um imposto com a PEC nº 96/2015. Somados a falta de Lei Complementar a tributação das heranças e doações vindas de outros países, através do silêncio do Senado, gerou uma busca isolada por cada Estado na solução através de legislação em prol do aumento isolado em sua Unidade da Federação, fez com que as pessoas começassem a pensar na

---

3 Ofício Conseqfaz nº 11/15. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-restrito-1/conseqfaz/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-conseqfaz-ndeg-11-15>. Acesso em: 19/09/2018.

4 Proposta de Emenda à Constituição nº 96, de 2015. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230> - Acesso em: 14/09/2018.

transmissão das heranças sobre o prisma de um planejamento sucessório como o testamento, as doações com usufruto com cláusulas de impenhorabilidade e de incomunicabilidade; e o usufruto com reversibilidade.

Por conseguinte, quanto aos objetivos para a análise e realização desse trabalho foram utilizadas pesquisas bibliográficas e documentos com leis, projetos de leis, artigos científicos, doutrinas e jurisprudências.

No primeiro capítulo, delineou-se um breve histórico do sistema tributário brasileiro, conceito de imposto e do imposto sobre transmissão causa mortis ou doação.

No segundo capítulo, a análise foi pautada no Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação – ITCMD/ITCD, suas alterações e as possíveis consequências, possível aumento nas alíquotas, a cobrança desse imposto feita pelos Estados sobre heranças advinda do exterior sem a devida regulamentação e a iminência da criação do Imposto sobre Grandes Heranças e Doações.

No terceiro capítulo, mostrou-se de forma resumida a diferença entre elisão e evasão, assim como as consequências trazidas por tais alterações.

Já no capítulo quarto, devido as consequências trazidas por tais alterações, debruçou-se sobre as necessidade e ferramentas que podemos lançar mão para realização do planejamento sucessório.

E por fim, nesse capítulo, encerra-se o presente trabalho tecendo as considerações finais, analisando tudo que foi discutido. Enfatizando também que o mesmo não tem como objetivo trazer solução para o problema central, mas possíveis alterações e consequências do ITCMD/ITCD e a necessidade de se fazer um planejamento sucessório.

## **2 - SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEIRO**

Historicamente o tributo era visto com a ideia de se curvar diante de alguém ou de um soberano em troca de algum favor. Lá nos primórdios, as cidades Estados pagavam tributos para um soberano que em troca recebia a proteção desse soberano. É dessa lógica que vem o tributo. Trazendo para o sistema brasileiro, o que seria tributo? O Código Tributário Brasileiro<sup>5</sup> define e divide os Tributos da seguinte Forma:

Art. 3º, *tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo*

---

5 Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, art. 3º, 5º e 16 – Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-36-67.htm#art7](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm#art7). Acesso em: 25/06/2018.

*valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

[...]

*Art. 5º os tributos podem ser divididos em: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais.*

[...]

*Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.*

Primeiro, nota-se que por traz do funcionamento do sistema tributário brasileiro existe um sistema organizado para tratar desse assunto. Sistema este baseado na Constituição Brasileira de 1988<sup>6</sup>, dos artigos 145 a 162 e artigo 195, complementado pelo Código Tributário Nacional, Lei Complementar nº 5.172/1966<sup>7</sup>; cujo funcionamento ocorre da seguinte forma: Primeiro temos a Constituição Federal Brasileira no topo da pirâmide. cuja finalidade é regular as competências tributárias entre os entes da federação. A Carta vai estabelecer, também, as limitações do poder de tributar; o que pode e o que não pode ser tributado, assim como a inércia das imunidades.

Em segundo, temos no Código Tributário Nacional – CTN as disposições gerais e a instituição dos principais tributos. Estão previstos o fato gerador, base de cálculo, sujeito passivo, entre outros elementos. Além do CTN, temos outras Leis Complementares e a própria Constituição disciplina que seja por lei complementar a instituição de outros tributos, bem como, as alíquotas, isenções e não incidência.

Em terceiro, temos as Leis Estaduais, Distritais e Municipais, que vão regulamentar os tributos pelas leis mencionadas, definido para cada uma delas o fato gerador, a base de cálculo, o sujeito passivo, as alíquotas, as isenções e não incidências.

Contudo, é bom lembrar que se um tributo não está previsto na Constituição ele não pode ser criado por lei federal, estadual ou municipal. Exemplo da CPMF – Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira que foi incluída na Constituição por um período, porém como não conseguiu fazer um Projeto de Emenda Constitucional para restitui-la, não pode mais ser cobrada. Em síntese, um novo tributo só pode ser instituído se houver menção na Constituição Federal e regulamentado por

---

6 Constituição Federal de 1988 - artigos 145 a 162 e 195. Disponível em: [https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988\\_08.09.2016/art\\_145\\_.asp](https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_08.09.2016/art_145_.asp). Acesso em: 25/06/2018.

7 Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-36-67.htm#art7](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm#art7). Acesso em: 25/06/2018.

lei de cada ente federado.

## 2.1 – CONCEITOS

### 2.1.1 – IMPOSTO

No nosso ordenamento jurídico o tributo é um gênero em que são encontrados várias espécies. Para Luck<sup>8</sup>, “na doutrina quimpartite ou pentapartite existem 5 (cinco) espécies de tributos; os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições especiais, disciplinados nos art. 149 e 149-A da Constituição Federal. E que essa classificação defendida por Hugo de Brito Machado<sup>9</sup> e doutrina majoritária”. Enquanto a Constituição Federal fala em apenas três espécies em seu artigo 145, inc. I, II, III<sup>10</sup>. Sendo o imposto uma das formas consideradas de captar recursos para a sustentabilidade do Estado, que por sua vez são convertidos em serviços à sociedade, Segundo Ricardo Alexandre<sup>11</sup>, “o imposto se sustenta sobre a ideia da solidariedade social”. É bom lembrar que nem o imposto e nem a arrecadação são vinculados, podendo os produtos da receita serem aplicados nas atividades gerais do Estado.

### 2.1.2- ITCMD/ITCD

O Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis (óbito) ou Doações é de competência Estadual e Distrital. O mesmo encontra-se alicerçado no artigo 155, inciso

<sup>8</sup> Luck, Alan Saldanha. A classificação dos tributos e as teorias bipartite, tripartite, quadripartite e pentapartite. Procurador do Estado de Goiás, pós-graduado em Direito e Processo do Trabalho pela UNIDERP-LFG. Disponível em: [www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6705](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6705). Acesso em: 06/11/2018.

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. Disponível em: [www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6705](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6705). Acesso em: 06/11/2018.

<sup>10</sup> Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I impostos;

II taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

– Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-36-67.htm#art7](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm#art7). Acesso em: 25/06/2018.

<sup>11</sup> ALEXANDRE, Ricardo – Direito Tributário esquematizado / Ricardo Alexandre. – 8. Ed. Rev., Atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014, p. 21.

I, da Constituição Federal de 1988<sup>12</sup>. Como também, os artigos 35 ao 42 do Código Tributário Nacional<sup>13</sup>. Em ambos, o elemento transmissão é primordial para a ocorrência do fato gerador. Cada estado estabelece suas alíquotas dentro de um limite máximo estabelecido pela Resolução nº 09/1992<sup>14</sup> do Senado Federal fixado em 8%. Sua base de cálculo é o valor venal, o valor de mercado do bem ou do direito transmitido. O sujeito passivo na transmissão causa mortis é o próprio herdeiro, ou seja, ele é o responsável pelo recolhimento do tributo. Quando o fato gerador vier de uma doação, tanto o doador como o donatário poderá configurar como responsáveis pelo recolhimento do imposto, a depender da legislação de cada Estado. Assim cada Estado determinará quem será o responsável pelo recolhimento o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação.

Outro ponto de destaque é que o imposto tem duplo fato gerador. Causa mortis, ou seja, o falecimento, onde ira ocorrer a sucessão legítima ou testamentaria do acervo do falecido e a outra incidência ocorre na transmissão feita por doação, o ITCMD/ITCD incide sobre qualquer bem, seja ele imóvel ou móvel, desde que a transmissão seja feita de forma não onerosa. Para Amaro<sup>15</sup>:

*“sua realidade se dá num momento do tempo, sendo configurado por ato ou negócio jurídico singular que, a cada vez que se põe no mundo. Implica a realização de um fato gerador e, por consequência. O nascimento de um obrigação de pagar tributo”.*

Lembrando ainda que o nosso ordenamento jurídico abraçou o principio da *saisine*, que diz que no momento da morte do autor da herança se dá a do patrimônio. Princípio esse consagrando no artigo 1.784, do Código Civil<sup>16</sup>.

Contudo, encontramos também a incidência do ITCMD/ITCD no divórcio quando ficar configurado que houve uma divisão, digamos assim, mais vantajoso, para

---

12 Constituição Federal de 1988. Art. 155, inciso I. Disposto em: <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10668550/artigo-155-da-constituicao-federal-de-1988>. Acesso em: 17/09/2018.

13 CTN - Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966 - Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disposto em: <https://www.jusbrasil.com.br/busca?q=art.+42+ctn>. Acesso em: 17/09/2018.

<sup>14</sup> RESOLUÇÃO Nº 9 - de 5 de maio de 1992. Disponível em: [app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/2CD5F43072B7AA2A03256812004E0415](http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/2CD5F43072B7AA2A03256812004E0415). Acesso em: 19/09/2018.

15 LUCIANO, Amaro. Direito Tributário Brasileiro. 15ª Ed., São Paulo, Saraiva, 2009, p. 267.

16 CC – Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002, Art. 1.784. Abertura da sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários. Vade Mecum. Saraiva - 20ª Ed. 2015.

uma das partes; como no caso em que um dos cônjuges ficou com um valor maior do que o outro. Essa diferença a maior para uma das partes sofre a incidência do imposto de transmissão. A partir do momento em que um dos cônjuges abre mão de parte desse patrimônio em favor do outro, está fazendo uma doação. Portanto, é perfeitamente tributado. Exemplificando: um dos cônjuges fica com uma casa e outro com um carro. A diferença de um bem para o outro configura uma doação, logo essa será tributado.

Nessa seara, destacamos ainda, as isenções e as não incidências (imunidades) que é a parte constitucional do ITCMD. Onde, os Entes Federados em questões de assentamentos rurais, programas habitacionais reconhecidos e também as isenções por faixas são dispensados do devido tributo.

Outro ponto que vale apenas ser comentado é a cobrança do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação dos planos de previdência que antes não eram tributados por que eram vistos como um seguro de vida. E hoje esse entendimento mudou para alguns Estados, a exemplo temos o Rio de Janeiro, com a Lei nº 7.174/2016<sup>17</sup>, que legaliza a cobrança do ITCMD com relação a transmissão do plano de previdência privada. Seguindo essa mesma postura os Estados do Paraná e de Minas Gerais.

Contudo, o tribunal de justiça do Estado do Rio de Janeiro em seus julgados pugnou pela não incidência do ITCMD. Observe:

*“INVENTÁRIO – POSSIBILIDADE DE ISENÇÃO DO ITD – PLANO VGBL – NATUREZA DO BENEFÍCIO -INTELIGÊNCIA DO ART. 794, DO CÓDIGO CIVIL – Considerando a natureza securitária do referido plano, deverá ser aplicada a regra prevista no art. 794 do C.Civil. O Juízo singular deu correta solução a controvérsia, uma vez que não sendo a verba em comento considerada herança, deve ser afastada a incidência do imposto de transmissão causa mortis. Isenção que pode ser declarada pelo Juízo do inventário. Recurso desprovido” (0062338-20.2014.8.19.0000 – AGRAVO DE INSTRUMENTO – DES. EDSON VASCONCELOS -Julgamento: 11/02/2015 – DECIMA SETIMA CÂMARA CIVEL)*

*“Agravo de instrumento. Alvará judicial. Pretensão do estado de fazer incidir imposto de transmissão causa mortis sobre os valores mantidos em VGBL (vida gerador de benefícios livres). Decisão agravada que indeferiu o pedido de recolhimento de ITCMD sobre os valores mantidos pelo falecido em VGBL. Manutenção da decisão. Não provimento do agravo de instrumento.” (TJRJ – AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0035723-56.2015.8.19.0000 – data do julgamento: 27/01/2016)<sup>18</sup>.*

---

17 JOTA – OPINIÃO E ANÁLISE - A cobrança do ITCMD nos planos de previdência VGBL. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/cobranca-itcmd-nos-planos-de-previdencia-vgbl-11082016>. Acesso em: 19/09/2018.

18 JOTA – OPINIÃO E ANÁLISE - A cobrança do ITCMD nos planos de previdência VGBL. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/cobranca-itcmd-nos-planos-de->

Nota-se que muitas famílias que tinham procurado diversificar o portfólio de investimentos em previdência privada pelo benefício da não tributação no momento da transmissão, começaram a rever seus posicionamentos com relação ao assunto e de como faram para terem um melhor direcionamento na hora da transmissão do patrimônio, sem ter que pagar esse imposto que dantes não incidia sobre esse tipo de investimento. A preocupação é tanta que muitas famílias têm falado em mudança de estado ou até mesmo de país, como se nesse período de crise, essa busca por recurso não fosse uma preocupação de todos os Estados.

Muitas vezes, temos nas doações um caráter de antecipação de herança, seja ela no todo ou em parte; não cabendo mais o pagamento do tributo se o mesmo tiver sido todo pago a época da doação.

A exemplo, o estado de Santa Catarina em uma ação denominada Operação Legal fez um cruzamento de dados entre o Fisco Federal e o Fisco Estadual. Tomando como base os últimos cinco anos, constatou-se que os contribuintes, tanto o doador quanto o donatário, declararam em seu imposto de renda a Receita Federal o recebimento de doações sujeitas a tributação por parte daquele Estado e que não havia comprovação do devido tributo.

### **3 – O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS OU DOAÇÃO, SUAS ALTERAÇÕES, CONSEQUÊNCIAS E A NECESSIDADE DE UM PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO.**

Nota-se que é uma tendência nacional a visão dos estados com relação o ITCMD/ITCD, sendo importante falarmos que cada estado tem a livre liberdade de aumentar suas alíquotas dentro do limite estabelecido pelo Senado Federal. Antes da crise financeira que se instalou no nosso país os Estados usavam alíquotas menores, em torno de 2% e 4%. Hoje, muitos estados utilizam a alíquota máxima de 8%. Constata-se aqui, “Um levantamento realizado por Gustavo Querotti e Silva, mostrando que o ITCMD (Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações) sofreu recentemente aumento de alíquota em 11 Estados e no Distrito Federal<sup>19</sup>”.

---

previdencia-vgbl-11082016. Acesso em: 19/09/2018.

<sup>19</sup> Gustavo Querotti e Silva, especialista em direito tributário do escritório Feijó Lopes Advogados. O planejamento sucessório ficou mais caro em metade do País; veja o porque e onde. Disponível em:

Estados onde houve alteração na cobrança do imposto sobre heranças e doações		
Estado	Como era a alíquota do ITCMD	Como ficou a alíquota do ITCMD
RJ	4% para heranças e doações	4,5% a 5% para heranças e doações (a partir de 28/03/16)
CE	2% a 8% para heranças e 2% a 4% para doações	2% a 8% para heranças e doações
DF	4% para heranças e doações	4% a 6% para heranças e doações
GO	2% a 4% para heranças e doações	2% a 8% para heranças e doações
MA	4% para herança e 2% para doações	3% a 7% para heranças e 1% a 2% para doações
MS	4% para herança e 2% para doações	6% para herança e 3% para doações (a partir de 15/02/16)
PB	4% para heranças e doações	2% a 8% para heranças e doações
PE	5% para herança e 2% para doações	2% a 8% para heranças e doações
RN	3% para heranças e doações	3% a 6% para heranças e doações
RS	4% para heranças e 3% para doações	0 a 6% para heranças e 3% a 4% para doações
SE	4% para heranças e doações	2% a 8% para heranças e 4% para doações
TO	2% a 4% para heranças e doações	2% a 8% para heranças e doações

Fonte: Escritório Feijó Lopes Advogados (2016)

Destacamos também que assim como o aumento das alíquotas, a progressividade também foi muito debatida nas Cortes estaduais, o que antes só era usado para os impostos de caráter pessoais, graças ao julgamento da RE 562.045/RS<sup>20</sup>, pelo Plenário do Superior Tribunal Federal. Esse entendimento mudou, podendo ser aplicado aos impostos de caráter real. Aponto aqui o voto-vista, do Min. Eros Graus, que mudou o entendimento da Corte:

(...) todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade e contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos – repito - estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente e irrelevante”.

### 3.1 – DO ALMENTO NA ALÍQUOTA DO ITCMD/ITCD

A alíquota sobre Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD/ITCD, tem seu teto máximo estabelecido pelo Senado Federal, através da Resolução de nº 9/1992<sup>21</sup>. Que diz:

**RESOLUÇÃO Nº 9 - DE 5 DE MAIO DE 1992.**

Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de que trata a linha "a", inciso I, e § 1º, inciso IV do artigo

[www.actiocorretora.com.br/2016/02/05/planejamento-sucessorio/](http://www.actiocorretora.com.br/2016/02/05/planejamento-sucessorio/). Acesso em: 28/09/2018.

20 RE nº 562.045/RS. acesso em: [www.stf.ju/s.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/abrirTemasComTesesFirmadas.asp](http://www.stf.ju/s.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/abrirTemasComTesesFirmadas.asp). Acesso em: 18/09/2018.

21 RESOLUÇÃO Nº 9 - de 5 de maio de 1992. Disponível em: [app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/2CD5F43072B7AA2A03256812004E0415](http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/2CD5F43072B7AA2A03256812004E0415). Acesso em: 19/09/2018.

155 da Constituição Federal.

Faço saber que o Senado Federal aprovou, nos termos do inciso IV, do § 1º, do artigo 155 da Constituição, e eu, Mauro Benevides, presidente, promulgo a seguinte Resolução:

**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.

Porém, o CONFAZ – Conselho Nacional Fazendário e o CONSEFAZ - Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação, encaminharam ao Senado Federal o Ofício nº 11/15<sup>22</sup>. Conforme teor e justificativa reproduzidos:

**“RESOLUÇÃO Nº..... , DE . DE..... DE 2015**

Altera a redação da Resolução do Senado nº 9/92 que estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de que trata a alínea "a", inciso I do *caput*, e inciso IV do § 1º do art. 155 da Constituição Federal.

O SENADO FEDERAL resolve:

Art. 1º O art. I' da Resolução do Senado nº 9, de 5 maio de 1992, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 1º A alíquota máxima do Imposto de que trata a alínea "a" do inciso I do *caput* do art. 155 da Constituição Federal será de vinte por cento, a partir de 1º de janeiro de 2016."

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor em 1º de janeiro de 2016.

Sala da Comissão,

Presidente

Relator

**Justificativa**

Esta proposta de Resolução objetiva, com fundamento no art. 155, § 1º, inciso IV da Constituição Federal, alterar a alíquota máxima do imposto sobre transmissão "causa mortis" e doação, de quaisquer bens ou direitos dos atuais 8% (oito por cento) para 20% (vinte por cento).

A fixação da alíquota máxima de 20% (vinte por cento) pretende ampliar a prerrogativa dos estados e do Distrito Federal em aumentar a alíquota do imposto, considerando o atual quadro de dificuldades financeiras dos governos subnacionais, e, tendo em conta que uma tributação mais justa e que impacta menos as relações econômicas é aquela que é feita se sobretaxando os contribuintes mais aquinhoados, e por tanto sujeitos aos impostos diretos, e não aumentando impostos que afetam a população como um todo, pobres e ricos, como ocorre com os indiretos, prática esta já comum nos países desenvolvidos."

Esse aumento da alíquota pleiteado pelos Estados através desses dois institutos é um dos motivos que mais tem preocupado os potenciais contribuintes, pois certamente trará um grande impacto no patrimônio familiar. Com isso, muitos brasileiros tem cogitado a ideia de mudança de país. O que antes era considerado como um paraíso fiscal, em termos de planejamento sucessório, devido a alíquota do Imposto sobre

---

22 Ofício Conseqfaz nº 11/15. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-restrito-1/conseqfaz/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-conseqfaz-ndeg-11-15>. Acesso em: 19/09/2018.

Transmissão Causa Mortis ou Doação ainda serem consideradas muito baixas em comparação com outros países, é agora motivo de êxodo do patrimônio familiar. Contudo, Essa mudança de domicílio pode se tornar um mito, tanto nos Estados Unidos como em outros países a tributação do imposto sobre doação ou sucessão pode chegar a 40% ou até mesmo 60%, mas apesar dessa alíquota elevada, nota-se uma vantagem em relação ao Brasil tendo em vista que a aplicação dessa alíquota ocorre em valores muito elevados de transmissão. Ou seja, há um limite de isenção muito alto naquele país, diferentemente do Brasil onde os limites de isenções são muito baixos ou até mesmo não existe. Freitas<sup>23</sup> diz que: “esta alíquota máxima se situa num patamar baixo quando comparada internacionalmente”. Quadro comparativo abaixo:

País	Imposto sobre Herança		Imposto sobre Doação	
	Médio	Máximo	Médio	Máximo
Brasil	3,95%*	8%	3,50%*	8%
EUA	29%	40%	29%	40%
Alemanha	28,50%	50,00%	28,50%	50%
Chile	13%	25%	18,20%	35%
França	32,50%	45%	25%	45%
Inglaterra	40%	40%	30%	40%
Itália	6%	8%	6%	8%
Japão	30%	55%	30%	55%
Luxemburg	24%	48%	8,10%	14,40%
Suíça	25%	50%	25%	50%

Fonte: EY (2015)

\* estimativa própria com base na média da média entre as alíquotas mínima e máxima para todos os estados.

### 3.2 – DA COBANÇA SOBRE HERANÇA ADVINDAS DO EXTEIROR

Nas transmissões de patrimônio advindo do exterior até o momento não regulamentado pelo Congresso Nacional, pois necessita de Lei Complementar que discipline a transferência desse patrimônio. Essa falta de lei complementar deixa margem para que as pessoas façam o seu planejamento sucessório sem ter que desembolsar o valor correspondente ao ITCMD/ITCD, invocando alguns princípios como o princípio da Legalidade disposto no artigo 150, inciso I, e o inciso II do

23 FREITAS, Antônio Albano - *Pesquisador da Fundação de Economia e Estatística (FEE-RS) e Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Disponível em: <https://www.cartamaior.com.br/?/Editoria/Economia/Imposto-sobre-herancas-emobilidade-intergeracional-no-Brasil/7/34827>. Acesso em: 28/09/2018.*

artigo 5º da Constituição Federal<sup>24</sup>. Em que declara expressamente que determinados tributos só serão criados mediante lei complementar. Que segundo COELHO<sup>25</sup>:

“Estado de Direito e legalidade na tributação são termos equivalentes. Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária”.

(...)

“O princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe do governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras”.

Segundo Amaral e Soares<sup>26</sup> essa omissão legislativa do Congresso Nacional, com a ausência de lei complementar que discipline a cobrança do ITCMD – Imposto sobre transmissão Causa Mortis ou Doação, sobre herança de pessoas que possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior. Fez com que alguns Estados editassem suas leis preenchendo essa lacuna utilizando-se da competência concorrente estabelecida aos entes federados através dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Como exemplo citamos o Estado de São Paulo, em seu artigo 4º da Lei Estadual nº 10.705/2000<sup>27</sup> e a Lei nº 7.174/15<sup>28</sup>, do

---

24CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL/1988. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Art. 5º 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:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Disposto em: [www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988\\_12.07.2016/art\\_150\\_.asp](http://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_12.07.2016/art_150_.asp). Acesso em: 05/10/2018.

25COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Legalidade. O Objeto da Tutela. In PIRES, Adilson R.; TÓRRES, Heleno T. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 619 e 620.

<sup>26</sup> Letícia Mary Fernandes do Amaral e Fernando Solá Soares são, respectivamente, sócia e gerente jurídico da Amaral, Yazbek Advogados. Tributação de heranças no exterior (Valor Econômico). Disposto em: <https://www.valor.com.br/legislacao/4967858/tributacao-de-herancas-no-exterior>. Acesso em: 22/09/2018.

27 SÃO PAULO - LEI Nº 10.705, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2000. “Artigo 4º - O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, *sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país*:

I - sendo corpóreo o bem transmitido:

a) quando se encontrar no território do Estado;

b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;

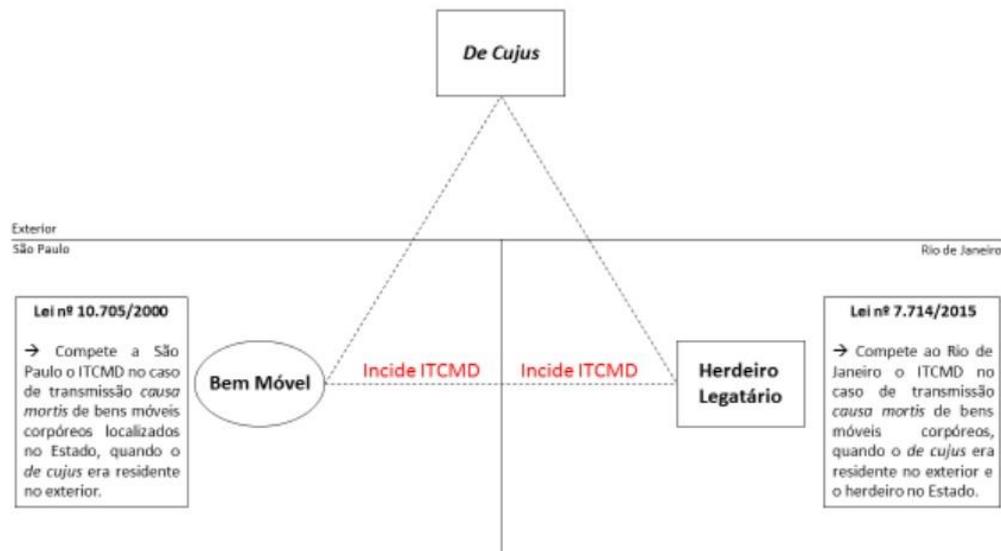
II - sendo incorpóreo o bem transmitido:

a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;

b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado. **Disponível em:** <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>. Acesso em: 15/09/2019.

<sup>28</sup> RIO DE JANEIRO. Lei nº 7.174/15. Art. 5º O imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro:

Estado do Rio de Janeiro. Gráfico demonstrativo abaixo.



Fonte: Jota – Opiniões e Análises (2017)<sup>29</sup>

No entanto, há jurisprudência no próprio Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000, onde o acórdão de 30 de março de 2011 foi ementado da seguinte forma:

“I –...

*II – O Legislador Constituinte atribuiu ao Congresso Nacional um maior debate político sobre os critérios de fixação de normas gerais de competência tributária para instituição do imposto sobre transmissão de bens – móveis/imóveis, corpóreos/incorpóreos – localizados no exterior;*

I – na transmissão de bem imóvel, bem como de direitos a ele relativos, se o mesmo estiver situado neste Estado; ou

II – na transmissão de bem móvel ou de bem imóvel situado no exterior, bem como de direitos a eles relativos, se nele estiver localizado o domicílio:

a) do doador;

b) do donatário, quando o doador for domiciliado no exterior;

c) do falecido, na data da sucessão, observado o disposto no § 3º deste artigo; ou

d) do herdeiro ou legatário, quando o falecido, na data da sucessão, era residente ou domiciliado no exterior.

Disposto em: [alerjlnl.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpenDocument](http://alerjlnl.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpenDocument). Acesso em: 15/09/2019.

<sup>29</sup> JOTA – OPINIÃO E ANÁLISE - A cobrança do ITCMD nos planos de previdência VGBL. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/cobranca-itcmd-nos-planos-de-previdencia-vgbl-11082016>. Acesso em: 19/09/2018.

*justamente com o intuito de evitar conflitos de competência, geradores de bitributação, entre os Estados da Federação, mantendo uniforme o sistema de tributos.*

*III – Inconstitucionalidade da alínea 'b' do inciso II do artigo 4º da Lei paulista nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, reconhecida. Incidente de inconstitucionalidade procedente<sup>30</sup>.”*

Amaral e Soares<sup>31</sup> afirmam ainda que a previsão dos artigos 24, §3º e 34 da CF/88, do Ato das Disposições Finais e Transitórias (ADCT) não autoriza aos estados tributar o imposto sobre herança advindas do exterior sobe a alegação da ausência de lei complementar. E esclarece também que o entendimento do TJ-SP foi no mesmo sentido, que os dispositivos constitucionais ora citados não podem ser utilizados pelos Estados como parâmetros para criar legislação para cobrança do ITCMD/ITCD pois geraria conflitos de competência entre os Entes Federados e bitributação.

### **3.3 – DA CRIAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES HERANÇAS E DOAÇÃO – IGHD**

Nota-se, que em momento de crise financeira, o primeiro pensamento dos dirigentes que estão a frente dos entes federativos, sejam ele, federal ou estadual buscando um aumento na arrecadação, costuma ser a criação de novos tributos e/ou aumento das alíquotas dos impostos já existentes, ocorrência vista a nível estadual com o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação. Nota-se também, que os litígios que antes giravam em torno da base de cálculo a ser utilizada para cobrança do ITCMD, passando para os litígios em volta da progressividade, hoje esses litígios se dão em volta da omissão legislativa com relação às heranças advindas de outros países.

Do mesmo modo, percebe-se que o mais fácil para se elevar a arrecadação, encontrado agora a nível de governo federal, é a criação de mais um tributo. Assim,

---

30 “MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. ITCMD. Pretensão de suspensão do recolhimento do ITCMD sobre os valores (bem incorpóreo) de doação feita por residente no exterior. Inadmissibilidade. Inexigibilidade sobre valores na hipótese do doador residir no exterior Inconstitucionalidade do art. 4º, II, 'b' da Lei Estadual nº 10.705/2000 reconhecida pelo C. Órgão Especial Inexistência de lei complementar federal. Sentença proferida, concedendo a segurança. Recurso da Fazenda e reexame necessário improvidos. (Relator(a): Claudio Augusto Pedrassi; Comarca: São Paulo; Órgão julgador: 2ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 11/10/2016; Data de registro: 13/10/2016)”. Disponível em: <http://www.portaldori.com.br/wp-content/uploads/2017/08/20170000463286-1.pdf>. Acesso em: 15/09/2018.

<sup>31</sup> Letícia Mary Fernandes do Amaral e Fernando Solá Soares são, respectivamente, sócia e gerente jurídico da Amaral, Yazbek Advogados. Tributação de heranças no exterior (Valor Econômico). Disposto em: <https://www.valor.com.br/legislacao/4967858/tributacao-de-herancas-no-exterior>. Acesso em: 22/09/2018.

representantes do Senado Federal formularam um projeto de Emenda Constitucional, intitulada de PEC Nº 96/2015<sup>32</sup>, criada pelo Senador Fernando Bezerra, submetida ao Senado Federal, com o objetivo de criar um adicional ao ITCMD/ITCD, intitulado como Imposto Sobre Grandes Heranças e Doações - IGHD, - de alíquotas progressivas e cuja arrecadação será destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, afastando com isso a vedação Constitucional do artigo 167, inciso IV<sup>33</sup>. Ao aprofundarmos o estudo sobre a PEC, observamos ainda que ela trata de quatro pontos principais: O primeiro ponto é o adicional ao Imposto de Transmissão; o segundo, uma alíquota progressiva com relação a base de cálculo do imposto criado; já o terceiro ponto trata da nomenclatura do imposto e finalmente o último ponto trata da repartição da receita. Para Santiago<sup>34</sup> a questão é qual a definição a ser dada a “grandes heranças e doações, conceito a que a PEC vincula a competência federal. Diferentemente do que ocorre em outros países, onde o imposto patrimonial grava todos os contribuintes, ou todos os detentores de *fortuna* (caso da França, que a fixa em 1,3 milhão de euros líquidos), aqui se exige algo mais: uma *grande fortuna*.”

Com isso, percebe-se mais uma situação que põe em risco o patrimônio das pessoas, pois já existe o imposto de competência Estadual sobre a transmissão causa mortis ou doação de quaisquer bens ou direitos, com uma alíquota que vai de 2% a 8%, a depender de cada Estado, que por sua vez estudam um possível aumento dessa alíquota para 20%. O primeiro pensamento com relação a alíquota a ser utilizada no imposto criado pela PEC, em princípio era um alíquota de 2%, com as discussões o pensamento mudou passando para 20%. Hoje essa discussão gira em torno de 27,5%. E que segundo o projeto, o produto da arrecadação desse tributo não fique só restrito os estados, mas também para União.

---

<sup>32</sup> Proposta de Emenda à Constituição nº 96, de 2015. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230> - Acesso em: 14/09/2018.

<sup>33</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 167. São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10662043/inciso-iv-do-artigo-167-da-constituicao-federal-de-1988>. Acesso em: 05/10/2018.

<sup>34</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela UFMG. Revista Consultor Jurídico, 19 de outubro de 2016, 8h00. Acesso em: <https://www.conjur.com.br/2016-out-19/consultor-tributario-pec-imposto-grandes-herancas-infeliz-nao-inconstitucional>. Acesso em: 21/09/2018.

Vemos que o patrimônio familiar está de fato acometido de uma grande carga tributária, podendo chegar, digamos assim, perto de um confisco no momento em que será feita uma transferência não onerosa. Seja ela, por causa mortis herança ou testamentária ou por uma simples doação. Dai, nota-se que o momento pede um planejamento sucessório devido a tais situações para que se tenha direcionamento, organização, equilíbrio nos gastos e evite conflitos futuros. Quadro abaixo se refere a PEC nº 96/2015.

<b>COMO A PEC Nº 96/2015 AFETA A SUCESSÃO FAMILIAR</b>	
Patrimônio	R\$ 3.000.000,00
Imposto da União 27,5%	R\$ 825.000,00
Patrimônio pós imposto da União	R\$ 2.175.000,00
ITCMS – Imposto do Estado 8%	R\$ 174.000,00
Patrimônio pós Estado	R\$ 2.001.000,00
<b>OBS. Redução de 35,5 % do Patrimônio Recebido</b>	

Além dessa redução do patrimônio explicitada no exemplo acima, temos que contar com um acréscimo aproximado de 20% de honorários advocatícios e mais outro valor em taxas cartoriais. Para fugir ou minimizar esses custos que com o passar do tempo certamente virão e manter esse patrimônio nas mãos dos herdeiros, será necessário um bom planejamento sucessório ou planejamento familiar. Para isso, encontramos hoje, no ordenamento jurídico instrumentos como as  *Holding Patrimonial* ou *Familiar*, as *doações em vidas com usufruto*, *doações com cláusulas de impenhorabilidade*, *de incomunicabilidade e de usufruto com reversibilidade*. Verificando sempre que o planejamento é um estudo que visa sempre a antecipação de algo. No planejamento sucessório não seria diferente, estudo que devem ser feito por pessoas capacitadas, sempre com a visão de assessorar os contribuintes em seus atos e negócios jurídicos, antecipando os efeitos de modo que tal planejamento não implique em uma evasão fiscal e sim em uma elisão.

## 2.1 – CONSEQUÊNCIAS: ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Para uma maior compreensão do significado de planejamento sucessório, é de grande importância trazermos determinados conceitos e diferenciação entre elisão e evasão fiscal para o direito tributário. A elisão encontra-se antes da ocorrência do fato

gerador, nela se trabalha as questões legais buscando diminuir os impactos tributários. Ou seja, trata-se de um planejamento tributário visando reduzir a carga tributária, projetando cargas menores para atos futuros. Enquanto que a evasão é a sonegação do tributo, ela ocorre depois do fato gerador. Enquanto uma busca usar as leis ao seu favor a outra tenta burlar a lei. Como exemplo podemos indicar uma venda de pai para filho, em sendo verdadeira tal operação e nos molde da lei, está dentro da Elisão Fiscal. O contribuinte utilizou os dispositivos legais no ordenamento jurídico ao seu favor. Em sendo uma venda fictícia, onde o objetivo dessa operação era pagar menos imposto, burlando o fisco estadual, determinado constitucionalmente competente para arrecadar o ITCMD. Pagando o Imposto de Transmissão Inter Vivos, de competência municipal, por este ter uma alíquota menor do que o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de competência estadual, caso claro de sonegação, burlando a lei e consequentemente praticando uma evasão fiscal. Neste sentido, leciona Greco<sup>35</sup>:

“[...] toda operação que tenha por efeito minimizar a carga tributária mediante atos ilícitos está fora da nossa análise. Vale dizer, se alguém disser: aqui houve um planejamento com uso de falsidade, a rigor não está se referindo a um planejamento porque falsidade é ato ilícito”

#### **4. DA NECESSIDADE DE UM PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO FAMILIAR E SUAS FERRAMENTAS**

Sendo o patrimônio composto pelo conjunto de bens, direitos e de obrigações, construído com esforço e muita dedicação no decorrer dos anos pelos antecessores e que em determinado momento da vida, esse patrimônio será passado para os seus sucessores. Porém, chega o momento em que tão importante quanto construir um patrimônio é passar esse patrimônio para futuras gerações de forma organizada. De uma forma que não seja deveras onerosa aos seus descendentes. Essa transmissão em vida é perfeitamente possível e legal através de um planejamento sucessório, desde que sejam respeitados alguns ditames legais como os limites da herança dos herdeiros necessários, entre outros. Nesses planejamentos, busca-se primeiramente auxiliar na organização, destinar para os herdeiros o patrimônio daquela família, antecipando-o para evitar um desgaste familiar e preservando a unidade da família; um segundo motivo, para buscar um planejamento sucessório será a minimização do impacto tributário e dos custos desnecessários.

---

35 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo: Dialética, 2011. pág. 78

No entanto, sabe-se que essas estruturas só devem ser utilizadas para pessoas que estão em pleno gozo de seu patrimônio. Só assim pode dispor dos bens no momento em que a situação está favorável, assegurando que eventos futuros não venham por em xeque esses institutos. Pois, sabemos que, as transferências a herdeiros para evitar uma possível recuperação judicial, comprovada essas transferências em fraude a credores ou em fraude a execução, tais doações poderão ser revertida pelos credores ou pelos exequentes num eventual processo de execução.

Verifica-se que devido aos sucessivos aumentos e a criação de mais impostos, as famílias vem cada vez mais se preocupando em fazer um planejamento sucessório, buscando usufruir ao máximo do que existe no ordenamento jurídico do país. Vale destacar que quando em um planejamento sucessório o método escolhido for uma doação, essa doação será considerada como um pacto sucessório, em que poderá se incluída cláusulas como de uso vitalício, de reversão e etc. Contudo, essa visão de antecipação pode ser relativa, pois ao se pensar num planejamento sucessório, deve-se pensar nos prós e nos contras. O que hoje pode ser um bom negócio, amanhã poderá não ser ou gerando efeitos contrários. A exemplo, citamos o Estado do Rio de Janeiro que antes cobrava parte do ITCMD/ITCD no ato da doação e a outra parte na transmissão total do bem. Hoje, esse entendimento mudou e a tributação é feita sobre o total no momento dessa doação, mesmo que tenha cláusula de usufruto. Com isso, vale apenas destacar que, as questões relacionadas ao Imposto de Transmissão Causa Morte ou Doação, como é um imposto de competência estadual, variam de estado para estado.

Dessa forma, percebe-se que tais assunto tem impulsionado as pessoas a quebrarem os tabus que envolvem o evento morte e conseqüentemente a sucessão, mesmo que de forma lenta ou intensificado as pessoas vêm procurando seus advogados ou seus conselheiros tributários, na busca de uma melhor maneira dentro da legislação, que hoje temos na organização do planejamento sucessório. Ressalta-se que cada vez mais estão fazendo uso dos institutos como a doação em vida com cláusulas específicas para cada caso concreto. Se essa doação será com usufruto, impenhorabilidade, inalienabilidade, etc., se fará um testamento, um seguro de vida, se um VGBL - fundo de investimento de previdência entre outros.

#### **4.1 – DOAÇÕES E VENDAS DE BENS PARA SUCESSORES**

A priori, considera-se a doação como um ato de liberalidade perfeitamente normal. Assim, os pais podem dispor dos seus bens para os filhos. Friso aqui, desde que esteja dentro dos limites estabelecidos em lei. O mesmo acontece com a venda, ela é perfeitamente normal, desde que haja a anuência dos filhos e do conjugue. Pois, segundo o Código Civil, será anulável nas hipóteses em que os outros descendentes e o conjugue não concordem com essa venda.

Percebe-se que a legislação traz um gama muito grande de dispositivos que protegem a legítima, como a proibição da venda de pai para filho e a trica de valores desiguais entre eles nos artigos 496 e 533, inciso II do Código Civil de 2002<sup>36</sup>. A doutrina denomina a doação que excede o 50% de doações inoficiosas. Para Silvio Rodrigues<sup>37</sup> (...) deve-se entender que a ação anulatória da doação inoficiosa pode ser desde logo proposta, o que vale dizer que o início do prazo prescricional é o momento da doação." Pois, para que se faça um doação, deve-se observar a reserva legal, a garantia de que metade do patrimônio do doador (desse pai), seja destinado aos filhos. Enquanto que a outra metade ele pode dispor da maneira que lhe convier. Com relação aos prazos para contestação dessas doações os descendentes e os ascendentes tem na Sumula nº 494 do STF<sup>38</sup> disciplinando tal situação, assim como também o Art. 549 do Código Civil - Lei 10406/02<sup>39</sup>.

## 4.2 – TESTAMENTO

O evento morte é um fato e nos brasileiros temos verdadeiro pavor a esse termo. Transportando esse evento morte para o mundo jurídico, o individuo pode antecipar não a morte, mas os efeitos trazidos por ela, com um planejamento sucessório através do

---

<sup>36</sup> CC – Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002, Art. 496. É anulável a venda de ascendente a descendente, salvo se os outros descendentes e o cônjuge do alienante expressamente houverem consentido.

Parágrafo único. Em ambos os casos, dispensa-se o consentimento do cônjuge se o regime de bens for o da separação obrigatória.

Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações:

II - é anulável a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento dos outros descendentes e do cônjuge do alienante.

<sup>37</sup> RODRIGUES, Silvio Rodrigues. *Direito Civil*. v.1. 34.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 210

<sup>38</sup> STF, Sumula nº 494. A ação para anular venda de ascendente a descendente, sem consentimento dos demais, prescreve em vinte anos, contados da data do ato, revogada a Súmula 152. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=3099>. Acesso em: 16/09/2018

<sup>39</sup> CC - Lei nº 10.406 de 10 de Janeiro de 2002 - Art. 549. Nula é também a doação quanto à parte que exceder à de que o doador, no momento da liberalidade, poderia dispor em testamento. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10698250/artigo-549-da-lei-n-10406-de-10-de-janeiro-de-2002>. Acesso em: 16/09/2018.

testamento. Para Pontes de Miranda<sup>40</sup>, o testamento é um "ato unilateral, de última vontade, pelo qual alguém, nos limites da lei, e para depois da sua morte, dispõe dos seus bens, no todo ou em parte". Dividindo seu patrimônio antes da consumação do fato, evitando com isso, litígios e conflitos familiares.

Testamento nada mais é do que um documento atestando um ato unilateral de última vontade envolvendo vários direitos, como direito civil, direito sucessório, direito de família, e etc. O testamento é a antecipação do inventário, onde se faz a divisão em vida do patrimônio para a concretização após a morte. Sua feitura pode se dá sob três formas, a primeira a ser delineada é o testamento público, feito pelo tabelião de notas, através de ato notarial e escritura pública, podendo ser mudado a qualquer tempo. Conforme alusão ao § único do art. 1864 do CC Lei nº 10.406 de 10 de Janeiro de 2002, *in verbis*:

(...)

*Parágrafo Único: O testamento público pode ser escrito manualmente ou mecanicamente, bem como ser feito pela inserção da declaração de vontade em partes impressas de livros de notas, desde que rubricadas todas as páginas pelo testador, se mais de uma.*

Na segunda forma, temos o testamento cerrado. Conhecido como o testamento surpresa, feito também via procedimento de registro, porém seu conteúdo só será divulgado após o falecimento do testador. Diferentemente do público, que a própria terminologia da palavra já diz, qualquer pessoa tem acesso às informações. O cerramento segundo Gonçalves<sup>41</sup>, é definido como: “segundo a tradição, o tabelião estando à cédula dobrada, costura-a cinco pontos de retrós e lança pingos de lacre sobre cada um”.

Já na terceira forma, temos o testamento particular que pode ser feito em casa e por qualquer pessoa atestado por três testemunhas. Segundo Diniz<sup>42</sup>, testemunha é:

---

<sup>40</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado dos Testamentos. Leme: BH, 2005. v. I. p. 425.

<sup>41</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume VIII: direito das sucessões**. 3ed. rev. São Paulo : Saraiva, 2009. p. 51.

<sup>42</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro, v.6: direito das sucessões**. 17. Ed. São Paulo:Saraiva, 2003. p. 227

*“a pessoa que tem capacidade para assegurar a veracidade do ato que se quer provar, subscrevendo-o. É testemunha das solenidades do ato testamentário”.*

Porém, nas três formas de testamento devem ser observadas algumas normas, como o regime de casamento que garante a meação ou não; os herdeiros, necessários, ascendentes e os descendentes; a capacidade civil, se o testador é plenamente capaz para o ato. Nessa vereda Diniz<sup>43</sup> define:

“estes são os únicos casos de incapacidade testamentária ativa. Idade avançada, falência, analfabetismo (CC, artigo 1865); surdez (CC, artigo 1866); cegueira (CC, artigo 1867); enfermidade grave não inibem o indivíduo de testar.”

## **5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A crise econômica pela qual tem passado o nosso país e a iminência da criação de novos tributos, assim como também a elevação nas alíquotas dos impostos já existentes vem provocando um verdadeiro escarcéu na vida da população brasileira, fazendo com que especialistas em direito tributário se debrucem sobre tal assunto.

Além do mais, as brigas envolvendo herança estão retratadas até mesmo no Antigo Testamento no livro de Gêneses, que relata a história de Jacó e Esaú. E até mesmo no final da jornada do povo Hebreu no deserto, em que as filhas de Zelofeade: Macla, Noa, Hogla, Milca e Tirza, num primeiro momento não tinham direito a herança, mas foram capazes de influenciar positivamente – a ponto de terem suas histórias registradas nas Escrituras.

Hoje, a questão crucial não é pagar mais ou menos impostos e, sim, planejar bem a sucessão e pagar esses impostos com o que a legislação nos oferece de melhor no momento, utilizando-se de isenções ou de alíquotas menores, mas favoráveis ao sucessor ou donatário. E consequentemente ficar em dia com o fisco, orientando ao contribuinte do ITCMD para o entendimento que o planejamento é o melhor caminho. Precisamos quebrar esse tabu que existe no Brasil de não se querer falar em sucessão, no futuro, no momento da morte e no que se sucede após ela. Muitas vezes nesse momento, a unidade das famílias são quebradas e geralmente essa sucessão é feita através de um processo litigioso, evitável através de um planejamento sucessório. Além do mais, o momento que vivemos de iminente aumento das alíquotas do ITCMD/ITCD

---

<sup>43</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro, v.6: direito das sucessões**. 17. Ed. São Paulo:Saraiva, 2003. p. 150

e a criação de um novo imposto, ou seja, um adicional em um imposto já existente denominado de IGHD, trará uma redução considerável ao patrimônio do cidadão na hora da sucessão.

Por isso, vale a pena destacar os benefícios que o planejamento sucessório traz aos herdeiros ou donatários através da doação, como liquidez e segurança. Por falta desse tipo de planejamento, muitos bens ficam travancados judicialmente, seja por falta liquidez para pagamento dos impostos ou por falta de entendimento das partes, com relação aos bens deixados pelo *de cuius*. Tudo isso evitaria um inventário através de um processo judicial longo e burocrático e que muitas vezes se estende por anos.

Em um Planejamento Sucessório não vamos deixar de pagar os tributos devidos ou os encargos financeiros, mas vamos ter uma facilidade com relação a isso, sobretudo ao inventariar quando preciso, sem incorrer em uma divisão injusta aos olhos de alguns herdeiros. Além do mais, em um universo grande de herdeiros ou sucessores, pode existir alguém que não tenha interesse de vender esse ou aquele imóvel, evitável com o planejamento sucessório.

A finalidade desse trabalho não foi solucionar a crise econômica do país, nem tão pouco solucionar o problema econômico e tributário do potencial contribuinte, mas apontar superficialmente as questões que tanto interferem o patrimônio. Assim, como também os meios mais comuns que podem ser utilizados como planejamento sucessório na busca da minimização desses impactos, independentemente do poder econômico e social. Em vista disso, não se pode acreditar em um Estado que não consegue gerir seus recursos adequadamente frente a uma crise econômica sem criar ou majorar tributo.

Destarte, acreditamos que, sempre haverá um embate. De um lado encontramos o contribuinte, querendo pagar menos imposto; e do outro, a fazenda, seja ela Federal, Estadual ou Municipal querendo arrecadar cada vez mais. Tudo isso dentro da legalidade que a lei lhes estabelece.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo – **Direito Tributário esquematizado**, 8. Ed. Rev., Atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014.

AMARAL e SOARES. Letícia Mary Fernandes do e Fernando Solá. Respectivamente, sócia e gerente jurídico da Amaral, Yazbek Advogados. Tributação de heranças no exterior (Valor Econômico). Disposto em:  
<https://www.valor.com.br/legislacao/4967858/tributacao-de-herancas-no-exterior>. Acesso em: 22/09/2018.

BRASIL. CC – Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. **Vade Mecum. Saraiva - 20ª Ed. 2015.**

BRASIL. CC - Lei nº 10.406 de 10 de Janeiro de 2002. Disponível em:  
<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10698250/artigo-549-da-lei-n-10406-de-10-de-janeiro-de-2002>. Acesso em: 16/09/2018.

BRASIL. CC - Lei nº 10.406 de 10 de Janeiro de 2002. Disponível em:  
<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10698250/artigo-549-da-lei-n-10406-de-10-de-janeiro-de-2002>. Acesso em: 16/09/2018.

BRASIL. CTN - Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966 - Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disposto em: <https://www.jusbrasil.com.br/busca?q=art.+42+ctn>. Acesso em: 17/09/2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional. – Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-36-67.htm#art7](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm#art7). Acesso em: 25/06/2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-36-67.htm#art7](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm#art7). Acesso em: 25/06/2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-36-67.htm#art7](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm#art7). Acesso em: 25/06/2018.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil/1988. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em:  
[https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988\\_08.09.2016/art\\_145\\_.asp](https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_08.09.2016/art_145_.asp). Acesso em: 25/06/2018.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil/1988. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em:  
<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10662043/inciso-iv-do-artigo-167-da-constituicao-federal-de-1988>. Acesso em: 17/09/2018.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil/1988. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em:  
<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10662043/inciso-iv-do-artigo-167-da-constituicao-federal-de-1988>. Acesso em: 05/10/2018.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil/1988. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em:  
[www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988\\_12.07.2016/art\\_150\\_.asp](http://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_12.07.2016/art_150_.asp). Acesso em: 05/10/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 494. A ação para anular venda de ascendente a descendente, sem consentimento dos demais, prescreve em vinte anos, contados da data do ato, revogada a Súmula 152. Disponível em:  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=3099>. Acesso em: 16/09/2018.

BRASIL. Comarca: São Paulo; Órgão julgador: 2ª Câmara de Direito Público. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. Relator(a): Claudio Augusto Pedrassi. Data do julgamento: 11/10/2016; Data de registro: 13/10/2016). Disponível em: <http://www.portaldori.com.br/wp-content/uploads/2017/08/20170000463286-1.pdf>. Acesso em: 15/09/2018.

BRASIL. Comarca: São Paulo; Órgão julgador: 2ª Câmara de Direito Público. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. Relator(a): Claudio Augusto Pedrassi. Data do julgamento: 11/10/2016; Data de registro: 13/10/2016). Disponível em: <http://www.portaldori.com.br/wp-content/uploads/2017/08/20170000463286-1.pdf>. Acesso em: 15/09/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 562045/RS, rel. orig. Min. Ricardo Lewandowski, red. p/ o acórdão Min. Cármen Lúcia, 06 de fevereiro de 2013. Disponível em:  
[www.stf.ju/s.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/abrirTemasComTesesFirmadas.asp](http://www.stf.ju/s.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/abrirTemasComTesesFirmadas.asp). Acesso em: 18/09/2018.

BRASIL. Congresso. Senado. Proposta de Emenda à Constituição nº 96, de 2015. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230> - Acesso em: 14/09/2018.

BRASIL. Congresso. Senado. Resolução Nº 9 - de 5 de maio de 1992. Disponível em:  
[app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/2CD5F43072B7AA2A03256812004E0415](http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/2CD5F43072B7AA2A03256812004E0415). Acesso em: 19/09/2018.

BRASIL. Congresso. Senado. Resolução Nº 9 - de 5 de maio de 1992. Disponível em:  
[app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/2CD5F43072B7AA2A03256812004E0415](http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/2CD5F43072B7AA2A03256812004E0415). Acesso em: 19/09/2018.

BRASIL. Conseqfaz. Ofício nº 11. de 10 de setembro de 2015. Disponível em:  
[app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/2CD5F43072B7AA2A03256812004E0415](http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/2CD5F43072B7AA2A03256812004E0415). Acesso em: 19/09/2018.

BRASIL. Conseqfaz. Ofício nº 11. de 10 de setembro de 2015. Disponível em: [app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/2CD5F43072B7AA2A03256812004E0415](http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/2CD5F43072B7AA2A03256812004E0415). Acesso em: 19/09/2018.

BRASIL. Congresso. Senado. Proposta de Emenda à Constituição nº 96, de 2015. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230> - Acesso em: 14/09/2018.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Legalidade. O Objeto da Tutela. In PIRES, Adilson R.; TÔRRES, Heleno T. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro, v.6: direito das sucessões**. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro, v.6: direito das sucessões**. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FREITAS, Antônio Albano - Pesquisador da Fundação de Economia e Estatística (FEE-RS) e Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Disponível em: <https://www.cartamaior.com.br/?/Editoria/Economia/Imposto-sobre-herancas-e-mobilidade-intergeracional-no-Brasil/7/34827>. Acesso em: 28/09/2018.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume VIII: direito das sucessões**. 3ed. rev. São Paulo : Saraiva, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo: Dialética, 2011.

JOTA – OPINIÃO E ANÁLISE - A cobrança do ITCMD nos planos de previdência VGBL. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/cobranca-itcmd-nos-planos-de-previdencia-vgbl-11082016>. Acesso em: 19/09/2018.

JOTA – OPINIÃO E ANÁLISE - A cobrança do ITCMD nos planos de previdência VGBL. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/cobranca-itcmd-nos-planos-de-previdencia-vgbl-11082016>. Acesso em: 19/09/2018.

JOTA – OPINIÃO E ANÁLISE - A cobrança do ITCMD nos planos de previdência VGBL. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/cobranca-itcmd-nos-planos-de-previdencia-vgbl-11082016>. Acesso em: 19/09/2018.

LUCIANO, Amaro. Direito Tributário Brasileiro. 15ª Ed., São Paulo, Saraiva, 2009

LUCK, Alan Saldanha. A classificação dos tributos e as teorias bipartite, tripartite, quadripartite e pentapartite. Procurador do Estado de Goiás, pós-graduado em Direito e Processo do Trabalho pela UNIDERP-LFG. Disposto em: [www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6705](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6705). Acesso em: 06/11/2018.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado dos Testamentos. Leme: BH, 2005. v. I.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MARX & ENGELS. **O Manifesto Comunista** - Friedrich Engels e Karl Marx, 1848, Disponível em: <http://www.ebooksbrasil.org/adobeebook/manifestocomunista.pdf> - Acesso em: 14/09/2018.

RODRIGUES, Silvio Rodrigues. *Direito Civil*. v.1. 34.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

RIO DE JANEIRO. Lei nº 7.174/15. Dispõe sobre o imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), de competência do estado do rio de janeiro. Rio de Janeiro, RJ. Disposto em: [alerjlnl.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpemDocument](http://alerjlnl.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpemDocument). Acesso em: 15/09/2019.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTIAGO, Igor Mauler. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela UFMG. Revista **Consultor Jurídico**, 19 de outubro de 2016, 8h00. Acesso em: <https://www.conjur.com.br/2016-out-19/consultor-tributario-pec-imposto-grandes-herancas-infeliz-nao-inconstitucional>. Acesso em: 21/09/2018.

SÃO PAULO. Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, São Paulo, SP. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>. Acesso em: 15/09/2019.

SILVA, Gustavo Querotti, especialista em direito tributário do escritório Feijó Lopes Advogados. In:\_\_\_\_\_. O planejamento sucessório ficou mais caro em metade do País; veja o porque e onde. Disponível em: [www.actiocorretora.com.br/2016/02/05/planejamento-sucessorio/](http://www.actiocorretora.com.br/2016/02/05/planejamento-sucessorio/). Acesso em: 28/09/2018.