

Opinião: Planejamento sucessório e imposto sobre herança

A decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no âmbito da ADI 2.446, declarou a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, com a redação dada pela Lei Complementar 104/2001, que estabelece que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos devidos, quando tais atos ou negócios constitutivos da obrigação tributária.



O voto da relatora, ministra Carmen Lúcia, ressalva que a

mencionada norma legal não proíbe o planejamento tributário, de sorte que o contribuinte dispõe da autonomia privada para, pelas vias legítimas e regulares, buscar a economia fiscal, abstendo-se de pagar tributos, quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícita e regularmente evitada.

Dissipando discussão doutrinária, há uma clara distinção entre elisão fiscal, que se consubstancia na diminuição de tributos diante da prática de comportamento lícito que evita a configuração do fato gerador do tributo, e a evasão fiscal que se consubstancia quando o contribuinte, ilícita e irregularmente, pratica atos com o propósito de ocultar fato gerador para não pagar obrigação tributária devida.

O princípio da livre iniciativa, que é um postulado fundamental da república, consagra a liberdade de planejamento tributário, permitindo-se que o particular opte por solução lícita para a celebração e a execução de negócios jurídicos voltados a menor tributação possível.

A par da livre iniciativa, a autoridade fiscal não pode exigir o pagamento de tributo, cujo fato gerador não se consumou por opção volitiva válida e regular do particular. Um dos mecanismos de planejamento tributário consiste na constituição de pessoa jurídica (*holding*), com vistas à proteção patrimonial de bens imóveis da família e de se desviar de procedimentos de inventários judiciais ou extrajudiciais, mediante a integralização de bens imóveis em sociedade patrimonial com a doação de quotas aos familiares.

Compete aos Estados instituir imposto sobre a transmissão causa mortis (herança) e doação de quaisquer bens ou direitos, a teor do artigo 155, I, da Constituição Federal, que tem como fato gerador a transmissão da propriedade de quaisquer bens ou direitos em razão da morte ou da doação (ITCMD — imposto de herança ou por doação).

O imposto não incide sobre a meação dos cônjuges, isto é, a depender do regime matrimonial adotado (comunhão total ou parcial), a lei civil prevê a comunicabilidade dos bens entre os cônjuges, em razão do matrimônio, de sorte que a transmissão de bens ao cônjuge até o limite da meação não gera a incidência do ITCMD. Isto é, somente haverá a incidência do referido tributo sobre os bens que ultrapassarem o que for devido a título de meação do cônjuge. No processo judicial de divórcio, a formalização e o registro de bens, por força da meação, não geram a incidência desse tributo (REsp 723.587-RJ, relatora ministra Eliana Calmon). Não incide o imposto sobre o fato jurídico da renúncia à herança ou à meação, eis que não se materializa o fato gerador da transmissão do bem por herança ou por doação. Assim como não incide o tributo na hipótese de concessão de direito real de uso, sob pena de violação dos artigos 108, §1º, 109 e 110 do Código Tributário Nacional (STJ, AgInt no REsp 1.576.169/DF, relator ministro Gurgel de Faria).

Na doação de bens imóveis, o fato gerador se implementa no instante em que houver o registro do instrumento público perante o cartório de registro de imóveis, não sendo exigível o tributo antes da sua ocorrência. Em se tratando de doação de quotas de sociedade patrimonial, o fato gerador resta configurado no instante em que se opera o registro do ato constitutivo perante a junta comercial.

No caso de inventário judicial, entende-se que a sentença de homologação da partilha é que possibilita a identificação dos aspectos material, pessoal e quantitativo da hipótese normativa de incidência do ITCMD, não sendo possível a realização de lançamento antes de tal homologação (STJ, REsp 1.668.100/SP, relator ministro Herman Benjamin).

Permanece, pois, válido o enunciado da Súmula 114/STF: "*O imposto de transmissão causa mortis não é exigível antes da homologação do cálculo*".

São contribuintes do tributo o herdeiro ou legatário (transmissão causa mortis), o donatário (doação) ou o cessionário (cessão de herança ou de bem/direito não onerosa).

A base de cálculo do tributo é o valor venal do bem ou direito transmitido, sendo considerado o valor de mercado do direito ou do bem no momento da sucessão ou da herança.

Vale dizer, o valor venal do bem ou direito é o real valor de venda do bem, o qual pode coincidir com o valor de mercado, não se confundindo necessariamente com a base de cálculo de outros tributos (IPTU ou ITR).

O Fisco está autorizado a, quando dispuser de provas da incompatibilidade do valor indicado pelo contribuinte, promover o lançamento suplementar ou arbitramento, a teor dos artigos 148 e 149 do CTN (STJ, AgInt no AREsp 1176337/SP, relator ministro Gurgel de Faria).

A alíquota máxima é de 8%, a partir da Resolução Senado 9/1992. No Rio Grande do Norte, a alíquota é de 3% para a base de cálculo de até R\$ 500 mil, 4% para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 500 mil até o limite de R\$ 1 milhão, 5% para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 1 milhão até o limite de R\$ 3 milhões e 6% para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 3 milhões.

O Fisco estadual dispõe do prazo decadencial de cinco anos para constituir o crédito tributário do ITCMD, a contar do exercício seguinte ao ano em que o lançamento poderia ter sido realizado, a teor do artigo 173 do CTN (STJ, AgRg no REsp 1.257.451/SP, relator ministro Humberto Martins).

A ausência de declaração pelo contribuinte ao Fisco da ocorrência do fato gerador não tem o condão de afastar a fluência do prazo decadencial de cinco anos para a constituição do crédito tributário de ITCMD (STJ, AgRg no REsp 577.899/PR, relator ministro Castro Meira).

Portanto, afigura-se relevante a análise de planejamento sucessório e tributário, com vistas a diminuir não apenas a tributação, a proteger o patrimônio e a evitar a obrigatoriedade de procedimento de inventário.

Date Created

26/01/2021