

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

MARIA CLARA MASCARENHAS ALGUZ

**PLANEJAMENTO PATRIMONIAL E A INCIDÊNCIA DO ITCMD NOS
BENS DO *DE CUJUS* LOCALIZADOS NO EXTERIOR**

São Paulo/SP
2023

MARIA CLARA MASCARENHAS ALGUZ

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito para
obtenção do título de Bacharel no
Curso de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR: PROFESSOR RICARDO CUNHA CHIMENTI

São Paulo/SP

2023

MARIA CLARA MASCARENHAS ALGUZ

**PLANEJAMENTO PATRIMONIAL E A INCIDÊNCIA DO ITCMD NOS
BENS DO *DE CUJUS* LOCALIZADOS NO EXTERIOR**

Trabalho de conclusão de curso
apresentado como requisito para
obtenção do título de Bacharel no
Curso de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador:

Examinador(a):

Examinador:

A Deus, minha família e meus amigos
que tornaram essa trajetória mais fácil.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus, pela minha vida, e por me ajudar a ultrapassar todos os obstáculos encontrados ao longo do curso.

À minha família, em especial, meus pais, Reinaldo e Ana Maria, por serem minha base e pelo apoio incondicional e amor que moldaram a pessoa que me tornei, e minhas irmãs, Maria Teresa, Maria Cecília e Maria Rita, que sempre estiveram ao meu lado.

Ao meu orientador, Ricardo Chimenti, pelas orientações, paciência e ensinamentos que muito ajudaram na execução deste trabalho.

Por fim, a todos que fizeram parte deste capítulo da minha vida.

- *Quem estará nas trincheiras ao seu lado?*

- *E isso importa?*

- *Mais do que a própria guerra.*

Ernesto Hemingway

(in Adeus às armas)

PLANEJAMENTO PATRIMONIAL E A INCIDÊNCIA DO ITCMD NOS BENS DO *DE CUJUS* LOCALIZADOS NO EXTERIOR

Maria Clara Mascarenhas Alguz¹

Resumo: Este trabalho trata sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) especificamente no contexto de bens localizados no exterior deixado pelo falecido. Afinal, cada Estado brasileiro possui sua legislação específica sobre o ITCMD, com alíquotas e regras de apuração próprias, mas não há nenhuma lei federal que regulamente a cobrança desse tributo nesses casos. Essa situação faz com que muitos brasileiros busquem organizar seu patrimônio em *offshores* sem um devido planejamento patrimonial e sucessório, o que tende a resultar em certos conflitos como a evasão fiscal do ITCMD. Assim, o presente trabalho explorará a discussão sobre a lacuna legislativa e como as *offshores* se relacionam com esse problema.

Palavras chaves: Planejamento patrimonial sucessório. ITCMD. *Offshore Company*.

Abstract: This work deals with the Inheritance and Gift Tax (ITCMD), specifically in the context of assets located abroad left by the deceased. After all, each Brazilian State has its specific legislation on ITCMD, with its own tax rates and assessment rules, but there is no federal law regulating the collection of this tax in these cases. This situation leads many Brazilians to organize their assets in offshore companies without proper estate and succession planning, which tends to result in certain conflicts such as the evasion of ITCMD. Thus, this work will explore the discussion about the legislative gap and how offshore companies are related to this issue.

Key words: Succession estate planning. ITCMD. Offshore Company.

Sumário: 1. Introdução. 2. Conceitos fundamentais. 2.1. Planejamento patrimonial sucessório. 2.2. Imposto de transmissão Causa Mortis e Doação. 2.3. Discussão sobre a incidência do ITCMD em bens no exterior. 3. *Offshore Companies*. 3.1. *Joint Tenancy with rights of survivorship*. 3.2. *Trust*. 3.3 *Holding Company*. 3.4.1. *Holding Familiar* 4. Conclusão 5. Bibliografia.

1. Introdução

O presente trabalho tem como objetivo analisar as implicações do direito tributário e do direito de família e sucessões quando o *de cujus* deixa bens no exterior, com ênfase em como um planejamento sucessório pode auxiliar na questão da tributação, abordando especificamente a possível incidência do Imposto Transmissão de *Causa Mortis* e Doação

¹ Maria Clara Mascarenhas Alguz, graduanda em direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Formação em 2º Semestre de 2023.

(ITCMD), um imposto estadual, sobre esses ativos. De fato, devido à ausência de regulamentação específica para a aplicação deste tributo nos casos em que há um elemento de estraneidade (logo, um elemento de conexão² com o exterior), sua correta arrecadação é fruto de uma lacuna na legislação. Isso leva muitos contribuintes a adotarem estratégias jurídicas variadas, como a utilização de estruturas no exterior, como forma de se proteger contra possíveis cobranças. No entanto, é crucial examinar a legalidade dessas estruturas e avaliar se, de fato, elas podem alcançar os objetivos desejados, levando em consideração a realidade fática enfrentada por cada família.

2. Conceitos Fundamentais

Neste capítulo serão apresentados conhecimentos basilares para a compreensão do tema principal da pesquisa, sendo eles: o que é um planejamento patrimonial; o que é o Imposto Transmissão de *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) e o motivo desse assunto ser tão discutido nos casos em que envolvem bens no exterior.

2.1 Planejamento patrimonial sucessório

É notório que além de o Brasil possuir cargas tributárias mais pesadas, ele também sofre com as constantes alterações na legislação tributária, impactando assim, diretamente na quantidade de impostos que os contribuintes devem pagar. Por isso, considerando esse cenário, o planejamento tributário emerge como uma ferramenta essencial e de grande relevância para os contribuintes preservarem seus patrimônios ao evitarem o pagamento de tributos mais elevados.

A doutrina já possui um entendimento sedimentado acerca do que é um planejamento tributário e sua importância frente aos diversos encargos fiscais. Por exemplo, conforme Dayane de Almeida Araujo:

²Segundo Alberto Xavier: "O elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a "localização" de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação. Os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários, distinguindo-se em subjetivos, se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência), ou objetivos, se reportam às coisas e aos fatos (como a fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar de celebração de um contrato)." (XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 187-188.)

O planejamento tributário é o conjunto de ações que permite ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, **organizar preventivamente seus negócios, visando à redução da carga tributária de forma lícita.**³ (grifo nosso)

Já Crepaldi explica da seguinte forma:

O planejamento tributário é necessidade premente para todos os contribuintes, tanto pessoas jurídicas quanto pessoas físicas. **Consiste na determinação operacional de uma série de procedimentos conhecidos como formas de economia de imposto. É o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos.** (grifo nosso)⁴

Em concordância com tais entendimentos, Edmar Oliveira Andrade Filho, também conceitua que:

“[...] o planejamento tributário ou ‘elisão fiscal’ envolve a escolha, entre alternativas válidas, de situações fáticas ou jurídicas que **visem reduzir ou eliminar ônus tributários**, sempre que isso for possível **nos limites da ordem jurídica.**”⁵ (grifo nosso)

Portanto, um bom planejamento patrimonial sempre se baseia na legislação para realizar atos lícitos que permitam evitar a ocorrência do fato gerador futuro do tributo, pois ele busca a melhor opção fiscal sem envolver o contribuinte em qualquer ato fraudulento ou simulação. Nesse sentido, Miguel Delgado Gutierrez explica:

Com efeito, o contribuinte tem a liberdade de optar, entre duas ou mais formas jurídicas disponíveis, por aquela que lhe seja fiscalmente menos onerosa. **Não existe preceito legal que proíba ao contribuinte a escolha do caminho fiscalmente menos oneroso dentre as várias possibilidades que o ordenamento jurídico oferece para a realização de um ato ou negócio jurídico.** Assim, se o legislador deixou de tributar determinados fatos ou tributos de forma menos gravosa, o contribuinte pode optar por realizá-los, ao invés de praticar outros fatos que o legislador escolheu como hipóteses de incidência tributária.⁶ (grifo nosso)

³ARAÚJO, Dayane de A. **Planejamento Tributário Aplicado aos Instrumentos Sucessórios**. 2ª Edição. Portugal: Grupo Almedina, 2018. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788584933648/pageid/4>>. p 13. Acesso em 15 de out de 2023

⁴CREPALDI, Silvio A. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 5ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. Disponível em: <[https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788571441439/epubcfi/6/2\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcover.xhtml\]/4/2](https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788571441439/epubcfi/6/2[%3Bvnd.vst.idref%3Dcover.xhtml]/4/2)>. p. 18. Acesso em 02 de out de 2023

⁵ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 2007. p. 728.

⁶GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 73-74.

Tendo em vista que um dos principais objetivos dessa prática é conseguir uma menor carga tributária, muitos erroneamente relacionam tal estratégia com o ato da evasão fiscal, algo que, apesar de também resultar em um menor pagamento de tributo, é o completo oposto do planejamento tributário por se basear em ações ilegais. Conforme Edmar Andrade Filho elucidada:

O oposto do planejamento tributário é evasão, assim considerada toda **ação ou omissão dolosa tendente a encobrir, de forma intencional e fraudulenta, operações tributáveis**. Sonegação é uma outra palavra geralmente utilizada para fazer menção a qualquer espécie de evasão.⁷ (grifo nosso)

Hiromi Higuchi também corrobora com esse entendimento:

[...] É ato praticado com violação de lei porque é posterior à ocorrência do fato gerador do tributo. Na evasão fiscal sempre está presente a figura de simulação ou dissimulação.

[...]

Na evasão fiscal, como **o fato gerador do tributo já ocorreu, essa ocorrência é acobertada com roupagem jurídica simulada ou dissimulada**. Uma pessoa física prestou serviços para outra pessoa física e firmou documento de doação recebida em vez de recibo de remuneração por serviços prestados para não pagar o imposto de renda. O imposto é devido porque o fato gerador ocorreu mas houve dissimulação na documentação.⁸ (grifo nosso)

A evasão fiscal é um ato grave e punível pela Lei 4.729⁹ de 1965, substituída pela Lei 8.137¹⁰ de 1990, com multa pecuniária e pena restritiva de liberdade. Assim, é necessário

⁷FILHO, Edmar Oliveira A. **Planejamento tributário**. 2ª Edição. São Paulo : Saraiva, 2016. Disponível em: <[https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502616950/epubcfi/6/40\[%3Bvnd.vst.idref%3Dmiolo17.xhtml!\]/4\[Planejamento-Tributario---011-368\]](https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502616950/epubcfi/6/40[%3Bvnd.vst.idref%3Dmiolo17.xhtml!]/4[Planejamento-Tributario---011-368])>. p. 8. Acesso em 20 de out de 2023.

⁸ Higuchi, Hiromi. **Imposto de renda das empresas – interpretação e prática**. 41 Ed. São Paulo, 2016. p. 670.

⁹Artigo 1º da Lei 4.729 de 1965:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

entender que o trabalho realizado durante um planejamento patrimonial é justamente discernir o lícito do ilícito, pois um dos principais desafios da área é que há assuntos que são causa de diversas discussões e debates, seja por ainda não terem sido levadas ao Poder Judiciário, seja por não possuírem legislação aplicável, como é o caso da incidência do Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doação (ITCMD) em bens no exterior que será melhor explicado ao longo do trabalho.

Assim, tendo em vista o enfoque da pesquisa, também é necessário conceituar o que é o planejamento sucessório. Portanto, dado que o planejamento patrimonial possui o enfoque de buscar uma menor carga tributária, no caso do sucessório esse objetivo também é somado à preocupação de zelar pelo destino dos bens após a morte ao mesmo tempo em que se respeita os interesses do falecido. Segundo, Maria Berenice Dias:

Passou a se chamar de planejamento sucessório a adoção de uma série de providências visando preservar a autonomia da vontade e prevenir conflitos futuros. A falta de pragmáticas e efetivas soluções faz com que os titulares de patrimônio e empresas familiares busquem caminhos para planificar a transmissão de seus bens, recorrendo a intrincados, complexos e caros expedientes na tentativa de assegurar a continuidade e o bom governo da sociedade familiar e do acervo privado. **Tanto no planejamento patrimonial como o sucessório, são buscados caminhos legais no propósito de planificar a melhor administração dos bens, para a preservação do patrimônio pessoal ou empresarial.**¹¹ (grifo nosso)

Complementando tal entendimento, também é preciso citar o entendimento de Daniel Monteiro Peixoto:

Planejar a sucessão significa **organizar o processo de transição do patrimônio levando em conta aspectos como (i) ajuste de interesses entre os herdeiros** na administração dos bens, principalmente quando compõem capital social de empresa, aproveitando-se da presença do fundador como agente catalisador de expectativas conflitantes, **(b) organização do patrimônio**, de modo a facilitar a sua administração, demarcando com clareza o ativo familiar do empresarial, **(iii) redução de custos com**

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

¹⁰ Artigo 3º da Lei 8.137 de 1990:

Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa.

¹¹DIAS, Maria Berenice. Manual das sucessões. 4 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 394.

eventual processo judicial de inventário e partilha que, além de gravoso, adia por demasiado a definição de fatores importantes na continuidade da gestão patrimonial, e, por último, (iv) **conscientização acerca do impacto tributário** dentre as várias opções lícitas de organização do patrimônio, previamente à transferência, **de modo a reduzir o seu custo**.¹² (grifo nosso)

Por isso, o planejamento sucessório oferece uma base jurídica segura e confiável para os futuros herdeiros, uma vez que viabiliza a transição do patrimônio de acordo com os critérios estabelecidos antecipadamente pelo detentor dos bens, seguindo assim as diretrizes previamente definidas.

Portanto, a abordagem mais eficaz para qualquer planejamento é aquela personalizada para cada contribuinte, uma vez que é por meio do estudo de sua realidade que é possível buscar alguma maneira de reduzir os custos da tributação.

2.2 Imposto de Transmissão de *Causa Mortis* e Doação - ITCMD

Via de regra, quando ocorre a transferência de bens, direitos e recursos como parte de uma sucessão, seja por herança legítima ou testamento, ocorre a incidência do ITCMD (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação). Esse imposto é de competência estadual, conforme estipulado no artigo 155, inciso I¹³, da Constituição Federal. No caso da transferência de bens imóveis, a responsabilidade pela cobrança recai sobre o Estado onde os imóveis estão localizados. Já no caso da transferência de bens móveis, títulos, créditos e recursos como parte de uma sucessão, a competência para a cobrança pertence ao Estado onde ocorre o inventário ou arrolamento.

Devido ao foco deste estudo ser exclusivamente a transmissão *causa mortis*, o evento que desencadeará a cobrança do imposto será a transferência de propriedade entre o "*de cujus*" (proprietário do bem falecido) e seus herdeiros legais, sendo eles aqueles que a lei protege, como o cônjuge, os filhos e os pais, ou os testamentários, logo, os especificados no testamento.

Além disso, pela Constituição Federal delegar a competência aos Estados, estes são os responsáveis por instituir e cobrar o referido imposto dentro das regras e limites estipulados

¹²PEIXOTO, Daniel Monteiro. Sucessão familiar e planejamento tributário I. In. Santi, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Estratégias societárias, planejamento tributário e sucessório**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 169.

¹³Artigo 155, inciso I, da Constituição Federal de 1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

por aquele. Por exemplo, em São Paulo, ele é aplicado a uma alíquota única de 4%, calculada com base no montante transmitido a cada herdeiro ou legatário, os quais se tornam responsáveis pelo seu pagamento, mesmo que eles residam em um Estado diferente.

Outrossim, é necessário explicar que, nos processos sucessórios que ocorre a transmissão de bens imóveis, a base de cálculo do imposto é aplicado sobre o valor venal do imóvel, assim considerado o seu valor de mercado, na data da abertura da sucessão ou da avaliação judicial. Em qualquer dos casos, o valor do imóvel não poderá ser inferior ao valor fixado pela Prefeitura para fins da incidência do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (“IPTU”).

Já na transmissão de bens móveis, títulos e direitos em geral, a quantia utilizada como base de cálculo para o imposto é o seu valor atual no mercado na data em que a sucessão foi iniciada. Se for inviável determinar o valor de mercado, a quantia declarada pelos herdeiros será considerada. No entanto, é importante destacar que a autoridade fiscal mantém o direito de revisar as quantias declaradas, garantindo a precisão dos valores.

Assim, após a listagem de todos os bens deixados pelo falecido, ou apresentado o inventário, o próximo passo é a homologação da partilha pelo juiz e a aprovação dos valores declarados pelos herdeiros. Por isso, a base de cálculo também observa os valores que foram validados pela autoridade judicial.

Entretanto, nos casos em que os bens encontram-se no exterior, esse processo sucessório, o qual é seguido apenas em território brasileiro, encontra barreiras legislativas que dificultam a cobrança no ITCMD. Assim, o próximo tópico tratará justamente desse conflito legislativo.

2.3 Discussões sobre a incidência do ITCMD em bens no exterior

Para adentrar o cerne da discussão é necessário realizar uma breve análise histórica da cobrança do ITCMD em situações envolvendo bens no exterior. A primeira menção à incidência desse imposto surgiu na Carta Magna de 1934¹⁴, a qual determinava que o

¹⁴Artigo 8º, inciso I, alínea b, §4º da Constituição Federal de 1934:

Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

(...)

b) **transmissão de propriedade causa mortis;**

(...)

tributo fosse devido ao Estado onde a sucessão foi oficialmente iniciada, e, nos casos em que o início ocorreu no exterior, o imposto seria devido ao Estado onde os ativos da herança fossem liquidados ou que fossem transferidos para os herdeiros. Essa mesma regra se repetiu nas Constituições de 1937 e 1946, mas, em 1967, a competência impositiva que os Estados possuíam para instituir o ITCMD nessa situação foi retirada pelo legislador.

Atualmente, como já abordado, esse imposto é instituído no art. 155, inciso I da Constituição Federal de 1988 (CF/88), o qual estabelece que nos casos em que os bens estejam localizados fora do país, caso o falecido seja domiciliado ou residente¹⁵, ou o inventário tenha sido processado no exterior, a competência para a instituição do imposto será regulamentada por meio de Lei Complementar (LC) (art. 155, §1º, inciso III, da CF/88). Portanto, o exercício dessa competência, em tais circunstâncias, é atribuído e imposto ao Congresso Nacional.

Assim, é evidente que existe a intenção de delegar aos Estados a competência de instituir e arrecadar o imposto dos bens no exterior, mas, ao mesmo tempo, existe a cautela de realizar um crivo nacional, por meio da LC, nesses casos para se evitar conflitos tributários prejudiciais ao Brasil. Esse entendimento é corroborado pela doutrina, conforme o posicionamento de Ives Gandra da Silva Martins acerca da compatibilização da legislação nacional e a estrangeira, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 99, de dezembro de 2003, assim como na Revista dos Tribunais 821/114, de março de 2004:

Estou convencido de que, à semelhança do Aire, tal exigência [cobrança do ITCMD sobre doações de residentes/domiciliados no exterior] se justifica, em face de **a legislação pátria dever ser compatibilizada com a legislação de outros países.**

(...) Em outras palavras, **sempre que o direito pátrio tributário depender de compatibilização com o direito estrangeiro, a necessidade de uma regulação nacional abrangente impõe a exigência de lei complementar**, se a matéria estiver fora da órbita federal - como é o caso -, visto que, pela indissolubilidade da União, tal veículo tem sido considerado desnecessário pela Suprema Corte em algumas 'contribuições' federais, pelo simples fato de que não haveria uma multiplicidade de entidades com idêntica competência impositiva. (grifo nosso)

§ 4º - O imposto sobre transmissão de bens corpóreos, cabe ao Estado em cujo território se acham situados; e o de transmissão causa mortis, de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. **Quando esta se haja aberto no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros.**

¹⁵ É residente no Brasil o contribuinte pessoa física brasileira que tenha deixado o país sem cumprir o dever acessório de comunicar a saída definitiva à Administração Tributária. A apresentação regular da Declaração de Ajuste Anual no Brasil estabelece a residência neste país.

Portanto, chegamos exatamente ao ponto de conflito e o motivo das diversas discussões que ocorrem sobre o assunto, pois, os Estados, buscando exercer sua competência legislativa plena, permitida pelo §3º do art. 24¹⁶ da CF/88, passaram a instituir e cobrar o ITCMD nos casos em que os bens estavam localizados fora do país mesmo sem a regulamentação da LC.

Entretanto, como bem explica o professor Heleno T. Torres:

(...) até que a competência seja exercida, queda-se o Estado com a simples titularidade da competência para instituir o tributo, em uma espécie de direito disponível. **Enquanto não houver o exercício da competência tributária, nenhum tributo pode ser cobrado**, nenhuma sujeição passiva pode ser alegada.¹⁷ (grifo nosso)

Assim, por causa desse cenário de conflito de competência e lacuna legislativa, os Estados deixam de arrecadar nessas situações, resultando assim, em uma ineficiência na tributação. Spada e Valentin também explicam que essa falta de arrecadação cria outro problema envolvendo a tributação no exterior:

Outro grave problema é aquele que diz respeito às heranças e doações envolvendo residência ou inventário no exterior. A jurisprudência dos tribunais superiores, em que pese o §3º do art. 24 da Constituição Federal, é no sentido de que **os Estados estão impedidos de cobrar o imposto quando o doador residir no exterior ou quando o de cujus possua bens**, resida ou tenha seu inventário processado em outro país. Nesse cenário previsto, **cria-se um privilégio para residentes em outros países e para brasileiros com bens no exterior**, e que, comumente, contempla detentores de grandes patrimônios, provocando, de maneira inadmissível, regressividade num imposto, cuja finalidade é distribuir renda.¹⁸ (grifo nosso)

¹⁶Artigo 24 da Constituição Federal de 1988:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

¹⁷TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

¹⁸SPADA, Rodrigo Keidel; VALENTIN, Jefferson. **O ITCMD e seus problemas estruturais**. *Jota*. 19 jun. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-itcmd-e-seus-problemas-estruturais-19062020> . Acesso em: 20 out. 2023

Por isso, o judiciário se movimentou para criar precedentes que regularizassem a situação enquanto a LC não fosse aprovada, diante desse cenário, em 2022, a questão chegou ao STF por meio do Recurso Extraordinário 851.108/SP (RE 851.108/SP), também conhecido como Tema 825, o qual transitou em julgado em repercussão geral¹⁹ e fixou a seguinte tese sendo favorável aos contribuintes:

TEMA nº 825 — É vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no artigo 155, §1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional. (grifo nosso)

Desde então, a tese aprovada no julgamento do Tema 825 é aplicável para as transmissões realizadas por não residentes de bens móveis (e.g., ações / cotas de fundos de investimento) localizados no Exterior e Brasil. Pouco tempo depois, ocorreu o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) 67 pelo Supremo Tribunal Federal (STF), o qual confirmou mais uma vez que existe sim uma omissão legislativa quanto às regras para instituir a cobrança do ITCMD quando a pessoa falecida possuir bens, tiver sido residente ou domiciliada, ou tiver seu inventário processado no exterior e estabeleceu um prazo de 12 meses para que o Congresso Nacional editasse a LC. Entretanto, tal prazo já passou e essa ordem não foi cumprida, pois apesar de existirem projetos de LC em tramitação²⁰, nenhum foi promulgado e muitos se encontram sem movimentação.

Atualmente, a incidência do ITCMD neste caso foi brevemente abordada pelo art. 16 da PEC 45/2019, também conhecida como Reforma Tributária, a qual recentemente foi aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) e encaminhada para a votação no Plenário. Nela foi apresentada a seguinte redação:

¹⁹Repercussão geral significa que essa decisão do STF tem aplicação vinculante aos Estados e a todos os contribuintes.

²⁰Em 2017, o Projeto de Lei nº 363 de 2013 (“PL 363”) da Câmara dos Deputados foi aprovado pela Comissão de Constituição e Justiça (“CCJ”) e pela Comissão de Finanças e Tributação (“CFT”). As etapas seguintes seriam a votação pelo plenário da Câmara dos Deputados e envio para apreciação do Senado Federal. No entanto, desde 2021 o PL 363 não tem andamento

Outros dois Projetos de Lei importantes são os de nº 37 de 2021 e nº 67 de 2021 tramitam na Câmara dos Deputados em apenso ao PL 363. Havia um projeto de lei de iniciativa do Senado Federal sobre o tema que também não houve movimentação e foi arquivado (Projeto de Lei nº 432 de 2017).

Art. 16. **Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, §1º, III, da Constituição Federal**, o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:

a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;

b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;

III – **relativamente aos bens do *de cujus*, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.**²¹ (grifo nosso)

Dessa forma, a reforma é extremamente clara em destacar que esse dispositivo permanecerá em vigor “**até que lei complementar regule o dispositivo no art. 155, §1º, III, da Constituição Federal**”. Portanto, enquanto a omissão legislativa não é suprida, o ITCMD será devido ao Estado em que o falecido residia ou no domicílio dos herdeiros. Nesse contexto, observa-se que essa é uma solução temporária que ainda requer regularização.

Além disso, após o julgamento da ADO 67, Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) passaram a ocorrer por todo país justamente para declarar inconstitucionais os dispositivos dos Estados que determinavam a cobrança do ITCMD dos bens no exterior dos falecidos e impedir sua arrecadação, dentre elas é possível citar a do Paraná (ADIs 6818), a do Tocantins (ADI 6820), a de Santa Catarina (ADI 6823), a do Rio de Janeiro (ADI 6826), a de Alagoas (ADI 6828), a de São Paulo (ADI 6830), a do Distrito Federal (ADI 6833) e a do Mato Grosso do Sul (ADI 6840).

O ato de declarar a inconstitucionalidade de tais dispositivos se deu para evitar uma contradição frente à Constituição Federal. Sobre isso, é necessário evidenciar uma explicação do Min. Luís Roberto Barroso que corrobora para entender o motivo disso acontecer:

²¹ ROSSI, Baleia. **PEC 45**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 04 de abril de 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em 30 de out. 2023.

A lógica do raciocínio é irrefutável. **Se a Constituição é a lei suprema, admitir a aplicação de uma lei com ela incompatível é violar sua supremacia.** Se uma lei inconstitucional puder reger uma dada situação e produzir efeitos regulares e válidos, isto representaria a negativa de vigência da Constituição naquele mesmo período, em relação àquela matéria. A teoria constitucional não poderia conviver com essa contradição sem sacrificar o postulado sobre o qual se assenta. Daí porque **a inconstitucionalidade deve ser tida como uma forma de nulidade, conceito que denuncia o vício de origem e a impossibilidade de convalidação do ato.**²² (grifo nosso)

Entretanto, mesmo com essas diversas ADIs, o problema principal causado pela omissão legislativa não foi resolvido e é justamente por isso que diversos brasileiros buscam organizar seus bens no exterior por meio das *offshore companys*, as quais muitas vezes são utilizadas como instrumentos para realizar evasões fiscais, o que será melhor explicado a seguir.

3. *Offshore companies*

Neste capítulo, serão apresentadas brevemente três exemplos de estruturas utilizadas para organizar o patrimônio no exterior. Dentre essas, uma não foi recepcionada na legislação brasileira e sequer possui qualquer discussão sobre sua integração; a outra está em processo de aceitação e a última já foi acolhida e integralizada. Porém, antes de adentrar nessa pauta é necessário conceituar o significado de *Offshore companies*. Mamede e Mamede explicam:

A expressão *offshore company*, ou simplesmente *offshore*, traduz uma **pessoa jurídica** estrangeira, ou melhor, **constituída no estrangeiro**. O termo, contudo, tem uma raiz curiosa: foi cunhado para redefinir-se especificamente a sociedades construídas **em locais com regime fiscal e/ou societário mais liberal**, comumente chamados de paraísos fiscais.²³ (grifo nosso)

Assim, existe uma grade variedade de estruturas *offshores* disponíveis para serem estabelecidas, cada qual visando se ajustar da maneira mais eficiente possível e aproveitar os benefícios oferecidos por esses regimes fiscais mais favoráveis. De acordo com Castro as vantagens e desvantagens acerca da constituição de *offshore* são:

²²BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 7ª Ed. Saraiva. São Paulo, 2016. p. 101

²³MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Blindagem Patrimonial e Planejamento Jurídico**. 4 ed - São Paulo, 2013. p. 45

- **Aumento da proteção patrimonial de empresários:** A blindagem patrimonial é maneira lícita com o objetivo de garantir e preservar o patrimônio da pessoa ou empresa por meio de estrutura jurídica. Tal proteção patrimonial não objetiva burlar a receita ou fraudar credores, mas sim fornecer aos acionistas ou quotistas responsabilidade limitada ao valor a ele conferido no capital social da sociedade, não pondo em risco seu patrimônio pessoal independentemente do que possa com o negócio ocorrer.
- **Gozo de benefícios tributários:** As *offshore* representam mecanismo para isso [a economia financeira] de maneira internacional, motivo pelo qual as *offshore* vêm adquirindo notoriedade e garantindo o êxito econômico de organizações, sem que distâncias territoriais se tornem obstáculos para o comércio internacional. A internacionalização das empresas busca competitividade com investimentos em outra jurisdição, como operações comerciais ou unidades produtivas. Tal forma de internacionalização tem um retorno certo, por meio de avanços tecnológicos, diminuição de preços, majoração dos lucros, melhora de produtos, modernização das operações e custos mais baixos. Esses fatores facilitam a interação no mercado globalizado.
- **Facilidade de acesso a créditos internacionais:** Algumas pessoas físicas e jurídicas usam empresas *offshore* como instrumento a fim de administrar suas carteiras de investimento, incluindo aplicações em valores mobiliários, títulos governamentais, depósitos em pecúnia e outros produtos. Depósitos bancários de empresas *offshore* podem oferecer juros maiores, por vezes sem imposto retido na fonte, ou ainda podem ser aplicados em fundos de investimento coletivos. A *offshore* que ofereça garantias, eventualmente obterá acesso a financiamentos no exterior, a juros e condições melhores do que obteria a controladora com sede numa jurisdição como a brasileira, considerada de alto risco. Aplicações financeiras em ações e opções, em especial em mercados fortes como as Bolsas de Hong Kong, Londres e Nova York, e feitas por meio de uma *offshore* estruturada com tal objetivo, por certo oferecerão mais vantagens fiscais que a mesma aplicação feita no mercado nacional, seja feita como pessoa física ou jurídica, isso se assim houver permissão, o que claramente não é o caso da jurisdição brasileira.
- **Expansão de empresas brasileiras no exterior:** Assim como no Brasil, muitos países também exigem excessivas burocracias para a constituição de empresas, que acabam resultando em elevados custos e extrema morosidade para sua constituição, o que acaba sendo um ponto relevante na hora de se decidir sobre a expansão internacional de uma empresa. Com a expansão do comércio internacional, chegaram ao fim as barreiras que impediam os Estados de utilizarem suas opções negociais em âmbito fiscal. Desta feita, as relações internacionais vêm ganhando papel de destaque no desenvolvimento da economia nacional e em diversas espalhadas pelo mundo.
- **As desvantagens das empresas *offshore*:** Tendo em vista se tratarem de longas cadeias de suprimento, as *offshore* são frágeis às bruscas alterações políticas e ambientais, fazendo com que tais empresas sejam obrigadas a utilizar grandes lotes e estoques a alto fluxo de custo. Assim, **as empresas**

constituídas sob *offshore* possuem menor flexibilidade para se adaptarem às fortes mudanças de mercado.²⁴

Por fim, no que diz respeito ao tratamento das *offshores* na legislação, o Brasil conta com a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei no 4.657, de 04 de setembro de 1942), a qual estabelece que as pessoas jurídicas constituídas no exterior estarão sujeitas às leis do país em que foram constituídas:

Art. 11 – As Organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, obedecem **à lei do Estado em que se constituírem. (grifo nosso)**

3.1 *Joint Tenancy with rights of survivorship*

O *Joint Tenancy with rights of survivorship*, ou apenas *Joint Tenancy*, é um instrumento de planejamento patrimonial que possui um aspecto particularmente interessante para o processo sucessório. Por ser um instituto que não possui compatibilidade com a legislação brasileira, é possível pensar nele como uma modalidade de posse compartilhada, onde dois ou mais indivíduos têm copropriedade de 100% do mesmo ativo. Assim, quando um desses indivíduos vem a falecer, os direitos sobre a propriedade automaticamente se transferem ao sobrevivente, eliminando assim, a exigência de um processo de inventário.

Isso acontece, pois, como já sugere a continuação do nome “with rights of survivorship”, essa estrutura possui, desde o momento de sua constituição, cláusulas e regras que garantem o direito de sobrevivência do sócio sobrevivente, o qual não perderá qualquer porcentagem do ativo após o falecimento do outro proprietário.

Por isso, essa estrutura tem sido utilizada da seguinte maneira: um residente no Brasil investe em ativos no exterior e, como parte do acordo, concede ações com a condição de *joint tenancy with rights of survivorship* ao cônjuge ou a seus herdeiros ou aos legatários, em relação à propriedade dessas ações. Assim, no momento de sua morte, não seria necessário a realização de um inventário, pois os herdeiros já possuiriam 100% das ações.

²⁴ Adaptado de CASTRO, A. F. **Vantagens e desvantagens das empresas offshore**. Jusbrasil, nov. 2014. Disponível em: <https://mandinha1Ofc.jusbrasil.com.br/artigos/149355249/vantagens-e-desvantagens-das-empresas-offshore> . Acesso em: 15 ago. 2023.

Entretanto, analisando os institutos brasileiros já existentes, seria possível implicar que, teoricamente, o que realmente ocorreu foi uma transferência de patrimônio *inter-vivos*, dado que o investidor original concedeu, em forma de doação, as ações à sua família, logo, deveria incidir o ITCMD por esse ato ou até mesmo o Imposto de Renda pelo ganho de capital.

Portanto, como já mencionado, esse instituto não existe dentro da legislação brasileira, mas como o Brasil adota o princípio da legalidade, que estipula que tudo aquilo que não é proibido por lei é considerado permitido, é possível realizar a sua constituição, visto que não há nenhuma barreira legal que o impeça. Por isso, é indispensável que uma maior atenção e debates sejam direcionados para estruturas forasteiras como essa para evitar que ocorra uma tributação errônea, por causa de soluções temporárias adotadas para corrigir problemas pontuais, ou para impedir a evasão fiscal devido à falta de fiscalização.

3.2 Trust

Ao contrário do *Joint Tenancy*, essa estrutura tem atraído mais atenção e inclusive já começaram a aparecer projetos de lei, como o nº 4173/2023, com o objetivo de regulamentar a declaração de bens possuídos pelo *trust* e assim, recebê-lo na legislação brasileira.

Outra tentativa foi a Medida Provisória 1171/2023 (MP 1171/2023), a qual buscou estabelecer normas para a tributação dos ganhos obtidos por brasileiros residentes em investimentos financeiros, organizações controladas e *trusts* no exterior. Assim, por se tratar de uma MP, ela é uma iniciativa do Presidente da República e possui eficácia imediata, mas apresenta uma condição de ser aprovada pelo Congresso Nacional dentro de um prazo determinado para ser transformada definitivamente em Lei. Recentemente, esse prazo terminou e não ocorreu a edição do Decreto, logo, ela perdeu sua eficácia desde a edição.

Agora, iniciando a explicação dessa estrutura, é necessário partir do conceito de *trust* determinado em 1985 durante a convenção de Haia sobre “Convenção sobre a lei aplicável ao *trust* e a seu reconhecimento”:

Art. 2º - Para os propósitos desta Convenção, o termo *trust* se refere a **relações jurídicas criadas** – inter vivos ou após a morte – por alguém, o outorgante, **quando os bens forem colocados sob controle de um curador**

para o benefício de um beneficiário ou para alguma finalidade específica”²⁵ (grifo nosso)

Seguindo tal entendimento Jefferson Valentin explica:

Trust é um fundo, criado por contrato, para o qual **se transfere a titularidade de bens e direitos** (os títulos relativos aos bens do *trust* ficam em nome do curador, mas não se confunde com seu patrimônio). O fundo é administrado por um curador, de acordo com a lei e as disposições contratuais, **e os frutos da administração desse fundo são entregues ao beneficiário.**²⁶ (grifo nosso)

Segundo Crepaldi²⁷, o objetivo essencial do *trust* consiste em receber rendimentos e redistribuí-los aos beneficiários com a menor carga tributária possível, além de garantir que os desejos do constituinte em relação à gestão do patrimônio sejam cumpridos para manter a continuidade da administração da riqueza.

Por isso, o *trustee* continuará a assegurar a gestão do patrimônio e, desde que o constituinte aja de acordo com a lei no momento da criação do *trust*, impedindo estratégias evasivas, como transferências de bens para evitar obrigações fiscais já existentes, os credores não terão direito a recursos do patrimônio do *trust*.

Infelizmente, essa estrutura, por conta de sua facilidade de integralização, tem sido muito utilizada como forma de ocultação de patrimônio, como lavagem de dinheiro de origem ilícita. Por isso, é fundamental observar que os ativos que fazem parte do patrimônio *trust* devem ser devidamente declarados à Receita Federal do Brasil (RFB) para estar em conformidade com a legislação.

Além disso, há uma discussão acerca do responsável pelo pagamento do imposto, se é o curador ou o beneficiado, pois existem controvérsias sobre quem é o titular de fato dos bens do *trust*.

Atualmente, como já explicado, os Tribunais de Justiça tem seguido o Tema nº 825, logo, como tanto o *trust* quanto o curador encontram-se no exterior, não há a cobrança do

²⁵HAGUE CONFERENCE ON PRIVATE INTERNATIONAL LAW. **Convenção sobre a lei aplicável ao *trust* e a seu reconhecimento.** Disponível em: <https://www.hcch.net/pt/instruments/conventions/full-text/?cid=59>. Acesso em: 30 de out. de 2023.

²⁶VALENTIN, Jefferson. **Holding: Estudo sobre evasão fiscal do ITCMD no planejamento sucessório.** 1 ed. 2021. São Paulo. p. 100

²⁷ CREPALDI, Silvio A. **Planejamento tributário: teoria e prática.** 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. Disponível em: [https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786587958361/epubcfi/6/22\[%3Bvnd.vst.idref%3Dbody011!\]/4](https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786587958361/epubcfi/6/22[%3Bvnd.vst.idref%3Dbody011!]/4). p 153

ITCMD. Assim, o momento para realizar essa arrecadação seria apenas quando o rendimento fosse transferido para o beneficiário, mas esse caso não entra na atual discussão.

3.3 *Holding Company*

Antes de entender a estrutura de uma empresa *holding* é necessário ter uma noção de que o conceito dessa palavra é mais abrangente do que se imagina. Conforme Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede:

To hold, em inglês, traduz-se por *segurar, deter, sustentar*, entre ideias afins. *Holding* traduz-se apenas como *ato de segurar, deter, etc.*, mas como *domínio*. A expressão *holding company*, ou simplesmente ***holding***, serve para designar pessoas jurídicas (sociedades) que atuam como titulares de bens e direitos, o que pode incluir bens imóveis, bens móveis, participação societárias, propriedade industrial (patente, marca, etc), investimentos financeiros etc.²⁸(grifo nosso)

Complementando com o entendimento de Modesto Carvalhosa, as *holdings* são:

(...) sociedades não operacionais que têm seu patrimônio composto de ações de outras companhias. **São constituídas ou para o exercício do poder de controle ou para participação relevante direta ou indireta em outras companhias.**²⁹ (grifo nosso)

Portanto, uma das funções de uma *holding* é de aglutinar outras pessoas jurídicas, bens e de direitos em geral agindo como sócia ou proprietária, logo, essa estrutura é utilizada para facilitar a gestão dos imóveis e realizar a transmissão da herança a título gratuito às gerações futuras. Afinal, os títulos do capital da *holding* são bens móveis³⁰, e, por isso, seguem um regramento jurídico menos rígido do que os bens imóveis.

²⁸MAMEDE, Gladiston; MAMEDE, Eduarda Cotta. *Holding familiar e suas vantagens: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar*. 10. ed. São: Atlas, 2018. p. 13-14.

²⁹CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*: arts. 243 a 300. 5. ed. rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. v. t. II. p. 44

³⁰ Artigo 83 do Código Civil:

Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais:

(...)

III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações

Por se tratar de uma estrutura já integralizada na legislatura brasileira, por meio da Lei 6.404/76, ela costuma ser utilizada com maior frequência e em situações variadas, Gladiston Mamede e Eduarda Cotta Mamede explicam que existem 6 tipos de *holdings*:

1. **PURA:** são pessoas jurídicas criadas com o fim específico de **participar do capital de outras empresas**. São não operacionais, ou seja, não produzem qualquer mercadoria e não prestam qualquer serviço. Sua receita é constituída de juros sobre capital próprio ou lucros/dividendos distribuída pela empresa da qual participa e pode, ainda, ter receita oriunda da exploração dos títulos que compõe seu ativo (aluguel de ações, negociação de quotas, ações, opções ou debêntures)
2. **PATRIMONIAL:** são pessoas jurídicas, constituídas normalmente por meio de sociedade, com o **objetivo específico de administrar determinado patrimônio**, ou seja, **substituir uma pessoa ou conjunto de pessoas na titularidade de bens e direitos que constituem um patrimônio**. Este patrimônio pode ser formado pelos mais diversos tipos de bens, como veículos urbanos, imóveis rurais, participações em outras sociedades, títulos de fundos de investimento, contas bancárias, enfim todos os bens que constituíam o patrimônio da pessoa substituída;
3. **MISTA:** são pessoas jurídicas que **possuem como objeto social a produção e/ou comercialização de bens ou prestação de serviços e, também, a participação no capital de outras sociedades;**
4. **IMOBILIÁRIA:** são pessoas jurídicas criadas especificamente para **agirem como instrumento de gestão do patrimônio imobiliário** (compra e venda e aluguel de imóveis próprios);
5. **DE CONTROLE:** sociedade constituída com o objetivo de **deter o controle societário de uma ou mais sociedades;**
6. **DE PARTICIPAÇÃO:** constituída para **deter participação no capital de outras entidades**, na condição de minoritária, **sem intenção de controle;**
7. **DE ADMINISTRAÇÃO:** pessoa jurídica constituída **com o objetivo de centralizar a administração de outras sociedades, compartilhando o planejamento.** ³¹(grifo nosso)

Na visão brasileira, por questões fiscais e administrativas, a *holding* mista é a mais usada, tendo em vista sua praticidade, prestando serviços civis ou eventualmente comerciais, mas nunca industriais.

3.3.1 Holding Familiar

Como já explicado, existem algumas variações de *holdings*. Entretanto, tendo em vista a análise sucessória deste trabalho, é necessário direcionar o estudo para a espécie dessa

³¹ MAMEDE, Gladiston; MAMEDE, Eduarda Cotta. *Holding familiar e suas vantagens: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar*. 10. ed. São: Atlas, 2018. p. 16.

estrutura que é utilizada nessas situações: a *holding* familiar. Segundo Jefferson Valentin, esse sistema, apesar de ser usualmente utilizado como instrumento sucessório, não é exatamente uma *holding*:

Elas são *holdings* de outros tipos, **normalmente patrimoniais**, constituídas em um contexto familiar, ou seja, **para substituir um casal ou uma família na titularidade de seus bens e direitos**. As pessoas naturais passam a ser detentoras de títulos representativos do capital social da entidade constituída (ações ou quotas) e o patrimônio é gerido **observando as regras predefinidas no contrato social ou estatuto**. Esse é o tipo de *holding* usualmente constituída para fins de planejamento sucessório, pois aplicando sobre a *holding* instrumentos como a doação de ações/quotas e usufruto é possível manter a administração desburocratizada dos bens que compõem o patrimônio, obter ganhos no campo tributário (imposto de renda), e, ao mesmo tempo, **implementar a sucessão de titularidade desse patrimônio de forma desburocratizada** (em um único instrumento particular de doação para todo o patrimônio, por exemplo), **fugindo, dessa forma, da burocracia de um processo de inventário**.³² (grifo nosso)

Portanto, a sucessão de bens por meio de uma *holding* familiar não envolve a transmissão da propriedade direta dos ativos no exterior, mas sim, por meio das ações e quotas da estrutura que serão transmitidos aos herdeiros de acordo com os contratos e acordos firmados na família. Assim, os bens continuam sendo administrados pela *holding* e os novos donos podem gerir seus ativos da maneira que preferirem, podendo, inclusive, retirar os ativos do exterior.

Agora, passando ao conflito da relação dessa estrutura e o ITCMD é que, pela falta de discussão acerca da incidência desse imposto nessa situação, muitos utilizam esse aparato sucessório como forma de evasão fiscal e, assim, evitar o pagamento devido, Valentin chama atenção para o seguinte cenário:

Praticamente não há ações de fiscalização, com isso não há lançamento de ofício e, portanto, **não há jurisprudência administrativa ou judicial sobre o tema**. Não há teses administrativas, não há teses de defesa. **Não há, sequer, normatização específica**, detalhando a aplicação de institutos como o usufruto de títulos representativos do capital de empresa no planejamento sucessório e quais seriam os efeitos tributários de tais institutos.³³ (grifo nosso)

³²VALENTIN, Jefferson. **Holding: Estudo sobre evasão fiscal do ITCMD no planejamento sucessório**.1 ed. 2021. São Paulo. p. 112

³³ VALENTIN, Jefferson. **Holding: Estudo sobre evasão fiscal do ITCMD no planejamento sucessório**.1 ed. 2021. São Paulo. p. 119

Por isso, é possível encontrar diversas situações em que tais estruturas são utilizadas de forma a descumprirem a lei. Por exemplo: quando tentam acobertar uma doação, por meio de uma integralização de imóveis por valores muito abaixo ao de mercado; ou quando realizam doações de ações de Sociedades Anônimas de capital fechado sem que se faça a declaração, e, conseqüentemente, o pagamento do imposto devido ao Fisco; ou até mesmo quando simulam o domicílio do donatário em um Estado que aplica uma alíquota menor de ITCMD, justamente para diminuir o seu custo ou até mesmo evitar seu pagamento.

4. Conclusão

Por fim, inicio a conclusão me utilizando das palavras de Jefferson Valentin:

Não há nada de ilícito em criar uma pessoa jurídica e integralizar todos os bens pessoais para fazer por meio daquela a administração do patrimônio. Inclusive, a profissionalização da administração do patrimônio é uma razão motivadora mais do que justificada em tempos de exacerbada competição por escassos resultados financeiros.

Não há nada de ilícito, ainda, quando se utiliza esse método de planejamento para, dentro da lei, **aproveitar vantagens tributárias que são, também legalmente, verificáveis.**³⁴ (grifo nosso)

As empresas *offshore*, muitas vezes criticadas por sua associação a práticas de evasão fiscal, não devem ser automaticamente responsabilizadas pela maneira como são utilizadas. É fundamental reconhecer que essas estruturas legais são neutras e podem ser empregadas de maneira ética e legal, particularmente quando se trata de um planejamento patrimonial e sucessório eficaz.

Assim, um bom planejamento patrimonial e sucessório envolve a utilização de ferramentas legais, como essas estruturas, para proteger e transferir ativos de forma eficiente, de acordo com os desejos do proprietário. Quando implementado de maneira responsável e transparente, esse tipo de planejamento pode assegurar a segurança financeira de gerações futuras, minimizando as obrigações tributárias, como a incidência do ITCMD, e reduzindo a exposição a riscos. A ênfase sempre deve estar na conformidade estrita com as leis e regulamentações, bem como no respeito às normas fiscais internacionais.

³⁴ VALENTIN, Jefferson. *Holdings: Estudo sobre evasão fiscal do ITCMD no planejamento sucessório*. 1 ed. 2021. São Paulo. p. 119

Portanto, o papel das empresas *offshore* em um planejamento patrimonial e sucessório bem-sucedido é destacar a importância da legalidade, da transparência e da responsabilidade. Quando usadas de maneira ética e alinhadas com os princípios legais, essas estruturas podem ser uma ferramenta valiosa para garantir que o patrimônio familiar seja preservado e transmitido de acordo com as intenções do detentor, ao mesmo tempo em que se cumprem as obrigações fiscais. Por isso, o verdadeiro desafio está em equilibrar a eficiência financeira com a conformidade legal, promovendo assim uma abordagem mais responsável e ética para o planejamento patrimonial e sucessório.

5. Bibliografia

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

ARAUJO, Dayane de A. **Planejamento Tributário Aplicado aos Instrumentos Sucessórios**. 2ª Edição. Portugal: Grupo Almedina, 2018. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788584933648/pageid/4>>. Acesso em: 11 de set. 2023.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 7ª Ed. Saraiva. São Paulo, 2016.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Nº 4173, de 29 de Agosto de 2023**. Dispõe sobre a tributação da renda auferida por pessoas físicas residentes no País em aplicações financeiras, entidades controladas e trusts no exterior. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2383287>> Acesso em: 30 de out. 2023.

BRASIL. Congresso Nacional. **Medida Provisória nº 1171, de 30 de Abril de 2023**. Dispõe sobre a tributação da renda auferida por pessoas físicas residentes no País em aplicações financeiras, entidades controladas e trusts no exterior, altera os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física de que trata o art. 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, e altera os valores de dedução previstos no art. 4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em:

<<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/157178>>.

Acesso em: 30 de out. 2023.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1934.**

Brasília, DF: Senado Federal, 1934. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 01

de Set. 2023

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 de

Set. 2023.

BRASIL. Decreto-Lei n 4.657 de 04 de setembro de 1942. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.** Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm#:~:text=A%20sucess%C3%A3o%20por%20morte%20ou,de%20estrangeir

[o%20situados%20no%20Brasil](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm#:~:text=A%20sucess%C3%A3o%20por%20morte%20ou,de%20estrangeiro%20situados%20no%20Brasil).> Acesso em: 23 de out. 2023

BRASIL. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965.** Define o crime de sonegação fiscal e dá

outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%204.729%2C%20DE%2014%20DE%20JULHO%20DE%201965.&text=Define%20o%20crime%20de%20sonega%C3%A7%C3%A3o%20fiscal%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias

[o%20fiscal%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%204.729%2C%20DE%2014%20DE%20JULHO%20DE%201965.&text=Define%20o%20crime%20de%20sonega%C3%A7%C3%A3o%20fiscal%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias).> Acesso em: 12 de

out. 2023.

BRASIL. **Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por

Ações. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>

Acesso em: 03 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem

tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.137%2C%20DE%2027%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201990.&text=Define%20crimes%20contra%20a%20ordem,consumo%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3

[%Aancias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.137%2C%20DE%2027%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201990.&text=Define%20crimes%20contra%20a%20ordem,consumo%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias)>. Acesso em: 29 de set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 851.108/SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Vanessa Regina Andreatta. Relator: Min. Dias Toffoli, 20 de abril de 2021. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>>

Acesso em: 20 de out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6818/PR**. Relator Ministra Rosa Weber. J. 23 de março de 2022. DJe 09 de maio de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6820/TO**. Relator Ministra Rosa Weber. J. 21 de março de 2022. DJe 09 de maio de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6823/SC**. Relator Ministra Rosa Weber. J. 21 de março de 2022. DJe 09 de maio de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6826/RJ**. Relator Ministro Alexandre de Moraes. J. 09 de março de 2022. DJe 13 de julho de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6828/AL**. Relator Ministro André Mendonça. J. 03 de novembro de 2022. DJe 22 de novembro de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6830/SP**. Relator Ministro Gilmar Mendes. J. 10 de novembro de 2022. DJe 21 de novembro de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6833/DF**. Relator Ministra Rosa Weber. J. 21 de março de 2022. DJe 29 de agosto de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6840/MS**. Relator Ministra Rosa Weber. J. 21 de março de 2022. DJe 09 de maio de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADO 67/DF**. Relator Ministro Dias Toffoli, J. 06 de junho de 22, DJe 29 de junho 22.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**: arts. 243 a 300. 5. ed. rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. v. t. II.

CASTRO, A. F. **Vantagens e desvantagens das empresas offshore**. Jusbrasil, nov. 2014. Disponível em: <https://mandinha1Ofc.jusbrasil.com.br/artigos/149355249/vantagens-e-desvantagens-das-empresas-offshore> . Acesso em: 15 ago. 2023.

CREPALDI, Silvio A. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. Disponível em:

<[https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786587958361/epubcfi/6/22\[%3Bvnd.vst.idref%3Dbody0111!\]/4](https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786587958361/epubcfi/6/22[%3Bvnd.vst.idref%3Dbody0111!]/4)> . Acesso em: 02 de out. 2023.

CREPALDI, Silvio A. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 5ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. Disponível em: <[https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788571441439/epubcfi/6/2\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcover.xhtml!\]/4/2](https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788571441439/epubcfi/6/2[%3Bvnd.vst.idref%3Dcover.xhtml!]/4/2)>. Acesso em: 02 de out. 2023.

DIAS, Maria Berenice. **Manual das sucessões**. 4 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

FILHO, Edmar Oliveira A. **Planejamento tributário**. 2ª Edição. São Paulo : Saraiva, 2016. Disponível em: <[https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502616950/epubcfi/6/40\[%3Bvnd.vst.idref%3Dmiolo17.xhtml!\]/4\[Planejamento-Tributario---011-368\]](https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502616950/epubcfi/6/40[%3Bvnd.vst.idref%3Dmiolo17.xhtml!]/4[Planejamento-Tributario---011-368])> , Acesso em 20 de out de 2023.

FILHO, Renato Giovanini. **O uso de joint tenancy como forma de planejamento sucessório**. Consultor Jurídico 16 de jun. de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jun-16/giovanini-filho-joint-tenancy-planejamento-sucessorio>>. Acesso em: 20 out. 2023.

HAGUE CONFERENCE ON PRIVATE INTERNATIONAL LAW. Convenção sobre a lei aplicável ao trust e a seu reconhecimento. Disponível em: <<https://www.hcch.net/pt/instruments/conventions/full-text/?cid=59>>. Acesso em: 30 de out. de 2023.

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

MAMEDE, Gladiston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar**. 10. ed. São: Atlas, 2018.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Sucessão familiar e planejamento tributário I**. In. Santi, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). Estratégias societárias, planejamento tributário e sucessório. São Paulo: Saraiva, 2010.

ROSSI, Baleia. **PEC 45**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 04 de abril de 2019. Disponível em: <

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>.

Acesso em 30 de out. 2023.

SANTOS, Laísa; FIM, Thais Pinheiro. **Joint Tenancy como instrumento de planejamento sucessório**. São Paulo: Schiefler Advocacia, 2023. Disponível em: <<https://schiefler.adv.br/joint-tenancy-como-instrumento-de-planejamento-sucessorio/>>.

Acesso em: 31 out. 2023

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: Direito das Sucessões**. v.6. São Paulo: Forense, Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559646975. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559646975/>>. Acesso em: 18 out. 2023.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

VALENTIN, Jefferson. **Holding: Estudo sobre evasão fiscal do ITCMD no planejamento sucessório**. 1 ed. São Paulo: Letras Jurídicas. 2021

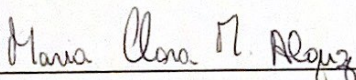
XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Maria Clara Mascarenhas Alguz
discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31970915, período matutino, turma B, tendo realizado o TCC com o título: Planejamento Patrimonial e a incidência do ITCMD nos bens do de cujos localizados no exterior sob a orientação do(a) Professor Ricardo Cunha Chimenti
declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 10 de novembro de 2023.


Assinatura do discente