

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO DE ASSIS  
FACULDADES INTEGRADAS MACHADO DE ASSIS  
CURSO DE DIREITO**

**JORGE LUÍS BOHN MITTMANN**

**PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO NA ATIVIDADE RURAL  
TRABALHO DE CURSO**

Santa Rosa  
2025

**JORGE LUÍS BOHN MITTMANN**

**PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO NA ATIVIDADE RURAL  
TRABALHO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas  
Machado de Assis, como requisito parcial para  
obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Me. Professor Roberto Pozzebon

Santa Rosa  
2025

**JORGE LUÍS BOHN MITTMANN**

**PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO NA ATIVIDADE RURAL  
TRABALHO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas  
Machado de Assis, como requisito parcial para  
obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Banca Examinadora



Prof. Me. Roberto Pozzebon - Orientador



Prof.<sup>a</sup> Me. Rosmeri Radke



Prof. Me. Ricieri Rafael Dilkin

Santa Rosa, 10 de dezembro de 2025

## **DEDICATÓRIA**

Ofereço este trabalho com profunda gratidão à minha família, que sempre confiou em meu potencial, mesmo nas horas de dúvida. Estendo também meu reconhecimento a todos que estiveram comigo ao longo desta trajetória acadêmica, compartilhando palavras de apoio, paciência e compreensão. Sem o suporte de vocês, a realização deste sonho não teria sido possível.

## **AGRADECIMENTOS**

Expresso minha gratidão a Deus, por me conceder força e sabedoria ao longo desta trajetória. Agradeço à minha família pelo amor, incentivo e apoio incondicional. Meu reconhecimento ao orientador pela valiosa orientação e dedicação. Aos colegas, professores e amigos, agradeço pelas contribuições, de diversas maneiras, que tornaram possível a conclusão deste trabalho. A todos, minha sincera gratidão.

“A igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades”. (Aristóteles).

## RESUMO

O presente trabalho analisa o planejamento sucessório no meio rural brasileiro à luz das recentes alterações constitucionais introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que tornou obrigatória a progressividade do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) em razão do valor do quinhão ou legado. A pesquisa parte do problema central da sucessão em contextos rurais, marcado pela baixa liquidez dos bens, pela heterogeneidade normativa entre os estados e pela utilização do valor venal como base de cálculo do imposto, frequentemente dissociado da realidade de mercado. Diante desse cenário, busca-se compreender de que modo a progressividade obrigatória e as dificuldades de avaliação impactam a transmissão patrimonial e a continuidade das atividades produtivas no campo. A metodologia adotada é qualitativa, de caráter bibliográfico e documental, com enfoque descritivo e analítico. O objetivo geral da pesquisa é aprofundar conhecimentos sobre: (i) fundamentos civis e tributários da sucessão, com destaque para a legítima, a colação e a competência estadual para o ITCMD; (ii) o federalismo fiscal e os desafios decorrentes do mosaico estadual de alíquotas após a EC 132/2023; e (iii) soluções práticas de planejamento, como a doação com reserva de usufruto, a utilização de cláusulas protetivas e a constituição de *holding* familiar. O estudo é relevante por abordar a sucessão na atividade rural e as mudanças advindas com a Reforma Tributária em implementação. O trabalho de curso está estruturado em três capítulos. O primeiro aborda a estrutura normativa do ITCMD no Brasil e o planejamento sucessório na atividade rural, o segundo o imposto sobre transmissão, ITCMD após a EC 132/2023 e, por fim, o terceiro, o planejamento sucessório aplicado. Conclui-se que o planejamento sucessório, longe de constituir forma de elisão, é instrumento legítimo de organização patrimonial que visa reduzir litígios, distribuir custos no tempo e assegurar a preservação econômica e social do patrimônio rural, em consonância com os princípios da capacidade contributiva e da justiça tributária.

**Palavras-chave:** Planejamento Patrimonial – Sucessão – Atividade Rural - ITCMD.

## ABSTRACT

The present work analyzes succession planning in the Brazilian rural context in light of the recent constitutional amendments introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023, which made the progressivity of the Inheritance and Donation Tax (ITCMD) mandatory based on the value of the share or legacy. The research starts from the central problem of succession in rural contexts, marked by the low liquidity of assets, the normative heterogeneity among the States, and the use of the market value as the tax base, often disconnected from market reality. Given this scenario, the aim is to understand how mandatory progressivity and evaluation difficulties impact the transmission of assets and the continuity of productive activities in rural areas. The methodology adopted is qualitative, of a bibliographic and documentary nature, with a descriptive and analytical focus. The general objective of the research is to deepen knowledge about: (i) civil and tax fundamentals of succession, with emphasis on the legitimate, collation, and state competence for ITCMD; (ii) fiscal federalism and the challenges arising from the state mosaic of rates after EC 132/2023; and (iii) practical planning solutions, such as donation with usufruct reserve, the use of protective clauses, and the establishment of a family *holding* company. The study is relevant for addressing succession in rural activities and the changes arising from the Tax Reform being implemented. The course work is structured into three chapters. The first chapter addresses the normative structure of ITCMD in Brazil and succession planning in rural activities, the second the transmission tax, ITCMD after EC 132/2023, and finally, the third, applied succession planning. It is concluded that succession planning, far from constituting a form of tax avoidance, is a legitimate instrument of asset organization that aims to reduce litigation, distribute costs over time, and ensure the economic and social preservation of rural assets, in accordance with the principles of contributory capacity and tax justice.

**Keywords:** Estate Planning – Succession – Rural Activity - ITCMD.

## LISTA DE ABREVIações, SIGLAS E SÍMBOLOS

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

CC – Código Civil

EC 132/2023 – Emenda Constitucional nº 132 de 2023

ITCMD – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação

ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJRS – Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul

TJSP – Tribunal de Justiça de São Paulo

MP – Medida Provisória

DF – Distrito Federal

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>1 ESTRUTURA NORMATIVA DO ITCMD NO BRASIL.....</b>	<b>13</b>
1.1 ESTRUTURA NORMATIVA E CONTROVÉRSIAS NA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ITCMD.....	13
1.2 IMPACTOS ECONÔMICOS E DESAFIOS DA SUCESSÃO NO MEIO RURAL.	14
1.3. REGRAS CIVIS ESSENCIAIS E A REALIDADE DO CAMPO.....	17
1.4 TRIBUTAÇÃO E AVALIAÇÃO: COMPETÊNCIA, PROGRESSIVIDADE POR QUINHÃO E O NÓ DO “VALOR VENAL”.....	18
1.5 INSTRUMENTOS E CRITÉRIOS: DOAÇÃO COM USUFRUTO, CLÁUSULAS PROTETIVA. <i>HOLDING</i> , TESTAMENTO E CODICILO.....	20
<b>2 IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO NO FEDERALISMO BRASILEIRO APÓS A EC 132/2023.....</b>	<b>23</b>
2.1 COMPETÊNCIA, PROGRESSIVIDADE E BASE DE CÁLCULO DO ITCMD APÓS A EC 132/2023.....	23
2.2 SÍNTESE DAS DIRETRIZES E IMPACTOS PARA ESTADOS E CONTRIBUINTES.....	30
<b>3 PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO APLICADO: DOAÇÃO COM USUFRUTO E <i>HOLDING</i> FAMILIAR NA ATIVIDADE RURAL.....</b>	<b>31</b>
3.1 DOAÇÃO COM RESERVA DE USUFRUTO E SEUS DESDOBRAMENTOS....	31
3.2 <i>HOLDING</i> FAMILIAR, GOVERNANÇA E INTEGRAÇÃO DOS INSTRUMENTOS .....	32
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>37</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>39</b>

## INTRODUÇÃO

A sucessão na atividade rural costuma ocorrer sob três pressões centrais: (i) o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) calculado sobre o valor venal dos bens; (ii) significativa heterogeneidade entre legislações estaduais (alíquotas, faixas e procedimentos); e (iii) baixa liquidez típica de imóveis e ativos rurais. A Constituição de 1988 atribuiu aos Estados competência para instituir o ITCMD, cabendo ao Senado fixar o teto de alíquota (atualmente 8%), o que explica a variedade de regimes estaduais dentro desse limite (Brasil, 1988; Brasil, 1992).

O objetivo geral é melhor compreender e aprofundar conhecimentos sobre o planejamento sucessório na atividade rural. Os objetivos específicos, por sua vez, são: analisar o fundamento jurídico do ITCMD no ordenamento jurídico e o planejamento sucessório na doação com usufruto e *holding* familiar na sucessão envolvendo a atividade rural.

O Código Tributário Nacional (CTN) define que a base de cálculo do imposto é o valor venal (art. 38), mas a estimativa desse valor é objeto de disputa técnica, especialmente por inexistir para o ITCMD posicionamento tão consolidado quanto o existente para o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) (Coêlho, 2020). No campo, avaliações fiscais que não refletem o mercado afetam diretamente a capacidade de os herdeiros quitarem o tributo sem venda forçada de patrimônio (Brasil, 2002).

O cenário federativo produz um “mosaico” de alíquotas: há Estados com percentuais únicos e outros com progressividade. No Rio Grande do Sul, por exemplo, as alíquotas variam de 3% a 6%. Para famílias com patrimônio concentrado em terra, a obrigação de pagar até 8% do valor venal pode exigir alienação de imóveis antes da realização econômica do bem (Araújo, 2018). Esse efeito é agravado quando o valor fiscal supera o realizável em venda, gerando perda patrimonial.

A sucessão rural envolve ainda impacto sobre operações produtivas, arrendatários e contratos, já que inventários longos imobilizam o patrimônio, retardam investimentos e aumentam custos de manutenção. Sem planejamento, o

inventário tende a se transformar em corrida contra o tempo e contra o caixa (Brasil, 2002). O pano de fundo estatístico reforça a relevância: o Censo Agro 2017 registrou mais de cinco milhões de estabelecimentos rurais, indicando alta incidência de heranças envolvendo imóveis e baixa liquidez, e justificando a análise de instrumentos como doação com usufruto, cláusulas protetivas e *holding*.

A EC 132/2023 introduziu marco relevante ao tornar obrigatória a progressividade do ITCMD com base no valor recebido por cada beneficiário — e não no monte-mor. Estados permanecem livres para definir faixas e isenções, respeitado o teto de 8%, mas a manutenção de alíquota única tende a se tornar inconstitucional.

O novo modelo altera práticas de partilha: em inventários com herdeiros que recebem quinhões desiguais, cada um passa a estar sujeito à sua própria faixa de tributação. Assim, a composição de quem recebe o que deixa de ser apenas questão familiar e passa a ter impacto fiscal direto, especialmente quando há imóveis indivisíveis e alta concentração patrimonial (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

A EC 132/2023 tem vigência imediata para sucessões abertas após 21/12/2023, coexistindo com legislações estaduais que ainda precisarão ser adaptadas. Persistem debates técnicos, como se um modelo com faixa de isenção + alíquota única seria suficiente para caracterizar progressividade. Também permanecem as dificuldades relativas ao valor venal: avaliações superestimadas ampliam o peso da progressividade e potencializam a pressão por venda de bens (Coelho, 2020).

No plano de justiça fiscal, a reforma aproxima o ônus tributário da capacidade contributiva, evitando tratar igualmente heranças numerosas divididas em quinhões pequenos e heranças concentradas em poucos beneficiários. No meio rural, isso reforça a necessidade de atenção ao momento, à forma de transmissão e à qualidade da avaliação.

No meio rural, planejar a sucessão significa administrar risco de liquidez, risco de litígio e risco de paralisação produtiva, especialmente após a EC 132/2023. Não se trata de reduzir imposto de forma ilícita, mas de organizar a transmissão para evitar partilhas inviáveis e vendas emergenciais de patrimônio (Brasil, 2002).

A doação com reserva de usufruto permanece como instrumento clássico, permitindo antecipar a transferência da nua-propriedade aos herdeiros enquanto o doador mantém a administração e os frutos. Em geral, a prática se combina com

cláusulas restritivas (impenhorabilidade, incomunicabilidade, inalienabilidade), desde que respeitados os limites legais, como a legítima (Brasil, 2002; Gagliano, 2024).

A EC 132/2023 determina que a progressividade também incida sobre doações, o que reforça a vantagem de distribuir atos no tempo quando juridicamente possível, sempre com avaliação bem fundamentada para evitar autuações com base em valores de referência inadequados (Coêlho, 2020).

Outra solução recorrente é a *holding* familiar, que organiza os bens rurais em estrutura societária, permitindo transmitir participações em vez de fragmentar propriedades. A modelagem societária possibilita acordos de governança, protocolos familiares e regras de saída, minimizando conflitos e dispensando a divisão física da terra. A estratégia, porém, tem custos, não elimina a legítima e não pode ser usada para simular atos sucessórios.

Diante desse cenário, o planejamento sucessório rural emerge como ferramenta essencial para mitigar riscos de liquidez, preservar a continuidade produtiva e reduzir a judicialização familiar, especialmente após a obrigatoriedade da progressividade do ITCMD trazida pela EC 132/2023. Assim, o objetivo deste trabalho é analisar de que forma essa mudança constitucional, associada às dificuldades de definição da base de cálculo e às particularidades patrimoniais do meio rural, impacta a transmissão de bens e a permanência das atividades econômicas das famílias do campo, examinando limites, desafios e alternativas juridicamente válidas para uma sucessão sustentável.

A pesquisa mostra-se relevante por abordar tema atual, presente na sociedade e de grande importância à medida que interfere diretamente na forma de como planejar a sucessão e a tributação incidente.

A metodologia utilizada é qualitativa, de caráter bibliográfico e documental, com enfoque descritivo e analítico.

O presente trabalho de curso está estruturado em três capítulos. O primeiro aborda a estrutura normativa do ITCMD no Brasil e o planejamento sucessório na atividade rural, o segundo o imposto sobre transmissão, ITCMD após a EC 132/2023 e, por fim, o terceiro, o planejamento sucessório aplicado.

## 1 ESTRUTURA NORMATIVA DO ITCMD NO BRASIL

O presente capítulo aborda a estrutura normativa e controvérsias na definição da base de cálculo do ITCMD, os impactos econômicos e desafios da sucessão no meio rural, regras civis essenciais e a realidade do campo, a tributação e avaliação: competência, progressividade por quinhão e o nó do “valor venal”, os instrumentos e critérios: doação com usufruto, cláusulas protetivas, *holding*, testamento e codicilo.

### 1.1 ESTRUTURA NORMATIVA E CONTROVÉRSIAS NA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ITCMD

A tributação sobre transmissões patrimoniais por morte ou doação repousa sobre base constitucional consolidada desde a Constituição Federal de 1988, que atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ITCMD e delegou ao Senado Federal o estabelecimento do teto de alíquota, atualmente fixado em 8% pela Resolução nº 9/1992 (Brasil, 1988; Brasil, 1992).

Esse arranjo federativo, ao mesmo tempo que garante autonomia normativa, resultou em significativa diversidade de percentuais, isenções, faixas e procedimentos aplicáveis, fazendo com que a experiência do contribuinte varie amplamente conforme o ente federado. Em termos práticos, a heterogeneidade estadual conforma um cenário em que o custo final da sucessão e da doação pode diferir substancialmente entre Estados cujo limite de atuação é idêntico, mas cujas escolhas legislativas refletem distintas concepções de política fiscal e de justiça distributiva (Coelho, 2020).

No plano infraconstitucional, o Código Tributário Nacional regula a estrutura do tributo, disciplinando sua materialidade, momento de ocorrência e base de cálculo (Brasil, 1966). A transmissão *causa mortis* tem como fato gerador a abertura da sucessão, enquanto as doações se tornam perfeitas com a formalização do ato, especialmente o registro imobiliário nos casos que o exigem. A base de cálculo, fixada no art. 38 do CTN, é o valor venal do bem transmitido, conceito que tem sido objeto de controvérsia recorrente na doutrina e jurisprudência quando aplicado a bens imóveis, sobretudo rurais (Araújo, 2018). A ausência de critérios uniformes para aferição do valor venal no contexto do ITCMD, diferentemente do que ocorreu com o ITBI em precedentes consolidados pelo Superior Tribunal de Justiça, aumenta

o espaço para disputas técnicas e administrativas, marcadamente quando o valor fiscal não reflete a realidade de mercado.

O conceito de valor venal, embora aparentemente simples, tem se revelado fonte significativa de controvérsias, particularmente na tributação patrimonial rural (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024). Em muitos contextos, os valores fiscais utilizados pelos Estados não se apoiam em avaliações atualizadas ou coerentes com os preços efetivamente praticados nas transações privadas, gerando descasamento entre capacidade contributiva e obrigação fiscal. A adoção de valores padronizados derivados de bases municipais, cadastros agrários, Imposto Territorial Rural (ITR) ou parâmetros estimativos pode ser tecnicamente válida, mas, quando distanciada da realidade econômica local, resulta em artificial elevação da carga tributária e potencial de litígio.

A jurisprudência estadual tem atuado para coibir iniciativas que buscam simplesmente importar bases de cálculo de outros tributos imobiliários, como ocorreu em tentativas de vincular o ITCMD ao valor de referência do ITBI (Araújo, 2018). Os tribunais, ao enfrentarem a matéria, reiteraram que a apuração da base deve respeitar o comando do CTN e que a eventual divergência entre valor de referência e preço de mercado constitui matéria de prova e de direito local, exigindo exame caso a caso. Essa orientação reforça a necessidade de avaliações tecnicamente fundamentadas e contextualizadas, especialmente quando o bem rural possui especificidades produtivas, ambientais, logísticas ou regionais que influenciam diretamente sua aptidão econômica.

## 1.2 IMPACTOS ECONÔMICOS E DESAFIOS DA SUCESSÃO NO MEIO RURAL

O impacto do ITCMD na realidade rural não se esgota na dimensão jurídica: assume contornos econômicos imediatos. O patrimônio agrícola brasileiro está majoritariamente concentrado em bens de baixa liquidez – terras, benfeitorias, máquinas, rebanhos e estruturas produtivas que não se convertem rapidamente em caixa (Araújo, 2018). Quando o inventário se instaura, a obrigação tributária nasce imediatamente, enquanto a conversão patrimonial depende de mercado, de tempo e, muitas vezes, de conjuntura setorial. O resultado é que a família se vê pressionada a arcar com tributo equivalente a 3%–8% do valor venal antes mesmo de haver qualquer realização econômica do bem.

Nesse cenário, não é incomum que imóveis rurais tenham de ser vendidos às pressas para viabilizar o pagamento do imposto e das demais despesas sucessórias – custas, honorários, manutenção, dívidas e tributos regulares (Coêlho, 2020). A venda acelerada, porém, quase sempre ocorre com deságio, pois não coincide com o melhor ciclo de mercado. Assim, um imposto nominalmente moderado pode se transformar, em termos reais, em perda patrimonial substancial. A literatura denomina esse fenômeno de “efeito tesoura”: a administração tributária avalia o bem por cima, enquanto o mercado, pressionado pelo tempo, compra por baixo (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

A sucessão rural também é determinada por uma variável frequentemente subestimada: o tempo. A transmissão jurídica opera de imediato com a abertura da sucessão, mas a regularização registral e a consolidação da partilha podem se arrastar por meses ou anos, durante os quais a unidade produtiva pode ficar paralisada, arrendada sem ajuste amplo, ou conduzida com redução de investimento (Coêlho, 2020). Quanto maior a duração do inventário, maior o custo de oportunidade perdido por não reinvestir, adquirir insumos no momento mais adequado ou renegociar posições contratuais.

Em propriedades com parceria agrícola, contratos de arrendamento ou compromissos sazonais, a indefinição sucessória impacta fornecedores, parceiros, empregados, prestadores de serviço e até instituições financeiras. No campo, cada safra perdida representa perda real de renda, o que torna a morosidade uma variável tributária indireta (Araújo, 2018). A ausência de planejamento, nesse sentido, converte a sucessão em disputa sobre quem paga, quando paga e como avaliar, judicializando relações familiares que poderiam ser resolvidas previamente por estruturação patrimonial adequada.

A multiplicidade de sistemas estaduais não constitui falha do modelo, mas consequência intrínseca da autonomia tributária atribuída aos Estados (Brasil, 1988). Alguns optaram historicamente por alíquotas fixas e lineares, enquanto outros implementaram progressividade, faixas e limites diferenciados. Exemplos incluem unidades federadas que já aplicavam percentuais crescentes antes mesmo da reforma constitucional recente, ao lado de outras que mantiveram alíquotas uniformes sem considerar diferenças intra-herança (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024). Essa pluralidade, embora legítima, produz realidades econômicas divergentes:

patrimônios semelhantes podem ser sujeitos a custos distantes, gerando incentivos diferentes para planejamento, antecipação sucessória ou distribuição patrimonial.

A chegada da Emenda Constitucional nº 132/2023 alterou sensivelmente esse quadro, tornando a progressividade obrigatória e exigindo que ela seja calculada com base no valor recebido por cada beneficiário, e não no montante total da herança (Brasil, 2023). A mudança desloca o debate legislativo do “se” para o “como”: quantas faixas serão adotadas, onde se posicionará o limite de isenção e qual será o gradiente entre uma alíquota e outra. A ausência de adaptação estadual tende a gerar tensão constitucional e, potencialmente, controle de validade das leis existentes.

O princípio da capacidade contributiva opera como eixo normativo que justifica não apenas a progressividade, mas a calibragem das alíquotas e a exigência de rigor metodológico na avaliação fiscal (Coêlho, 2020). Um imóvel pode ostentar valor expressivo na planta cadastral, mas sua realização concreta depende de liquidez, localização, demanda setorial e conjunturas de preço que escapam ao controle do contribuinte. No meio rural, esse descompasso é frequente: bases de cálculo podem inflar o valor venal sem que o mercado regional esteja disposto a absorver o bem por preço equivalente (Araújo, 2018).

Essa assimetria intensifica o efeito da progressividade: quando a base é inflada, as faixas superiores incidem sobre valores já artificialmente elevados, transformando um imposto progressivo – concebido para equilibrar justiça fiscal – em um vetor de corrosão patrimonial (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024). A literatura defende, por isso, a necessidade de perícias contextualizadas, fundamentação técnica e mecanismos de contestação administrativa e judicial que permitam reconstruir o valor venal de forma aderente à realidade econômica, evitando que distorções metodológicas resultem em vendas compulsórias, judicialização e perda de competitividade produtiva.

A magnitude concreta do tema se evidencia em fatores demográficos e setoriais. O Brasil possui mais de cinco milhões de unidades produtivas rurais, o que significa que milhares de sucessões envolvendo imóveis aparecerão anualmente no ambiente tributário (IBGE, 2022). Em muitas delas, a família não dispõe de planejamento prévio, cláusulas de segurança ou mecanismos de antecipação sucessória, de forma que o inventário nasce em ambiente de urgência fiscal e emocional, pressionando o tempo, a liquidez e o patrimônio.

Nessas condições, a sucessão deixa de ser apenas questão jurídica patrimônio-para-herdeiro e passa a integrar um problema de gestão de operacionalidade, fluxo de caixa, continuidade produtiva e estabilidade socioeconômica (Araújo, 2018; Coêlho, 2020). Inventários longos paralisam decisões; avaliações inadequadas pressionam vendas; alíquotas mal calibradas se convertem em custos financeiros que não retornam à propriedade. Assim, a sucessão rural passa a representar não apenas transmissão patrimonial, mas risco econômico sistêmico.

### 1.3. REGRAS CIVIS ESSENCIAIS E A REALIDADE DO CAMPO

Planejar a sucessão no meio rural exige começar pelo básico: as regras de transmissão patrimonial do direito civil e como elas operam quando o acervo é composto, sobretudo, por imóveis e benfeitorias de baixa liquidez. No Brasil, a herança transmite-se de pleno direito com a abertura da sucessão, e a consolidação patrimonial ocorre com a partilha, quando os quinhões são definidos e individualizados (Brasil, 2002). A sucessão pode ser legítima, obedecendo à ordem legal, ou testamentária, limitada à parte disponível. Em havendo herdeiros necessários — descendentes, ascendentes e cônjuge — metade do acervo fica reservada à legítima, indisponível a liberalidades que a afrontem (arts. 1.845–1.846 do CC), enquanto a outra metade compõe a parte disponível, objeto de disposições em vida (doações) ou por morte (testamento), observados os requisitos de forma e a colação quando a liberalidade aproveita herdeiro que concorre na herança (arts. 2.002–2.005) (Brasil, 2002).

Esse mapa civil tem consequências práticas imediatas no campo. Sem organização prévia, famílias se veem obrigadas a arcar com obrigações fiscais e custas antes de converter ativos em caixa, o que é particularmente sensível quando quase tudo está investido em terra, benfeitorias e máquinas. A experiência doutrinária recomenda calibrar, ainda em vida, a conjugação entre doações válidas e proporcionais e disposições de última vontade, para reduzir o tamanho do espólio submetido ao inventário, dar previsibilidade aos herdeiros e minimizar disputas sobre excesso de liberalidade, sonegação ou necessidade de redução (Brasil, 2002; Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

Nessa equação, a doação e o usufruto são institutos centrais: a primeira antecipa a transferência; o segundo preserva o uso e os frutos com o doador, permitindo continuidade produtiva sem imobilizar por completo as decisões até o fim do inventário (Brasil, 2002; Gagliano, 2024; Rosa, 2024). Por contraste, o codicilo tem alcance estrito, voltado a disposições de pequeno valor e matérias secundárias, não servindo para instituir direitos reais complexos, como o usufruto sobre imóvel, orientação reforçada pela jurisprudência (Brasil, 2002).

Em termos de governança familiar, partir das regras civilistas evita vícios que costumam anular todo o esforço de organização posterior. Planejamentos que desconsideram legítima e colação tendem a provocar ações de redução, alegações de simulação e litígios prolongados, todos nocivos à continuidade da atividade rural. O fundamento é simples: a sucessão é um processo jurídico com balizas claras; respeitá-las conserva valor, acelera decisões e reduz o risco de paralisia produtiva.

O Estatuto da Terra (Lei 4.504/1964) fornece a moldura jurídico-funcional do imóvel rural, vinculando-o à função social e à exploração econômica. Em sucessões, essa moldura importa por condicionar a divisibilidade do patrimônio, os usos produtivos e a viabilidade de fracionamentos. A Lei 8.629/1993 detalha aspectos objetivos dessa função (aproveitamento racional, preservação ambiental, observância das relações de trabalho e bem-estar de proprietários e trabalhadores), além de dialogar com parâmetros como módulo fiscal e fração mínima de parcelamento (FMP), que frequentemente limitam partilhas físicas.

Em consequência, o desenho do planejamento (p. ex., doação com reserva de usufruto, cláusulas restritivas e *holding* familiar) precisa compatibilizar continuidade da atividade com as restrições agrárias e tributárias (especialmente o ITCMD, agora progressivo por quinhão/legado após a EC 132/2023). A leitura sistemática entre CF/1988, CTN, Código Civil 2002 (CC) e a legislação agrária reduz riscos de pulverização ineficiente de áreas, de perda de escala e de litígios sucessórios, preservando liquidez e governança do patrimônio rural.

#### 1.4 TRIBUTAÇÃO E AVALIAÇÃO: COMPETÊNCIA, PROGRESSIVIDADE POR QUINHÃO E O NÓ DO “VALOR VENAL”

No eixo tributário, três perguntas organizam o tema: quem tributa, quanto pode tributar e sobre o que incide o tributo. A Constituição atribui aos Estados e ao

Distrito Federal a competência para instituir o ITCMD (art. 155, I), cabendo ao Senado fixar o teto de alíquota — atualmente em 8%, conforme a Resolução nº 9/1992 (Brasil, 1988; Brasil, 1992). A Emenda Constitucional 132/2023 introduziu o comando decisivo: o ITCMD será progressivo: “Em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação”, transformando em dever constitucional aquilo que, em muitos entes, era apenas uma faculdade política e deslocando o foco do monte-mor para a parcela individual de cada beneficiário (Brasil, 1988; Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

A base de cálculo, por sua vez, é regida pelo art. 38 do CTN: valor venal do bem ou direito transmitido. O enunciado parece técnico, mas, no meio rural, ele é o ponto de maior atrito: o valor venal administrativo nem sempre coincide com o preço realizável em prazos compatíveis com as obrigações do inventário, sobretudo quando o mercado local está retraído, quando há restrições ambientais, limitações de acesso, peculiaridades agronômicas ou mesmo quando o imóvel tem vocação produtiva específica que reduz o universo de compradores. É por isso que a doutrina sustenta a necessidade de avaliação contextualizada, apta a refletir o “justo preço” ao tempo da abertura da sucessão, sob pena de se inflar a base e, com a progressividade por quinhão, multiplicar a carga incidente sobre quem recebe os bens de maior valor (Coelho, 2020).

A heterogeneidade federativa amplia o desafio. Há Estados que operam com alíquota única e outros com faixas progressivas; quadros comparativos recentes indicam, por exemplo, que o Rio Grande do Sul pratica patamares entre 3% e 6% para heranças e doações, enquanto outras unidades se aproximam mais do teto fixado pelo Senado. O Código Específico de Procedimento tributário, portanto, importa: um mesmo imóvel, herdado em Estados distintos, pode resultar em percentuais diferentes; e, dentro do mesmo inventário, a distribuição desigual de quinhões expõe herdeiros a faixas distintas, após a EC 132/2023 (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024). Soma-se a isso o fator tempo: obrigações fiscais não aguardam o “melhor momento” de venda; inventários longos travam decisões operacionais e corroem caixa com custas e despesas correntes, razão pela qual o triângulo ITCMD–valor venal–liquidez precisa ser tratado previamente (Brasil, 2002; Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

Um último cuidado diz respeito à tentação de importar “valores de referência” pensados para outros tributos, como o ITBI, para compor a base do ITCMD. Essa transposição mecânica tem sido rechaçada, com o reconhecimento de que a regra

aplicável é a do art. 38 do CTN e que a discussão, quando existe, é de direito local e depende de perícia adequada ao caso concreto (Coêlho, 2020). No plano rural, avaliações mal calibradas resultam na famosa equação perversa: base superestimada, faixa mais alta por quinhão e, por consequência, pressão por alienações apressadas — quase sempre a preços inferiores aos constantes da própria avaliação administrativa que deu origem ao problema.

### 1.5 INSTRUMENTOS E CRITÉRIOS: DOAÇÃO COM USUFRUTO, CLÁUSULAS PROTETIVA, *HOLDING*, TESTAMENTO E CODICILO

Com o terreno civil e tributário assentado, chega a hora de analisar os instrumentos. A doação com reserva de usufruto é a solução clássica no agronegócio por conciliar antecipação de propriedade com preservação do uso e dos frutos pelo doador. Na prática, transfere-se a nua-propriedade aos futuros sucessores, enquanto o doador segue administrando a terra, colhendo e contratando; a partilha futura incidirá sobre um espólio menor, e o conjunto de decisões produtivas não fica paralisado à espera do fim do inventário (Brasil, 2002; Gagliano, 2024).

É comum na adoção de cláusulas protetivas — incomunicabilidade, impenhorabilidade, inalienabilidade e reversão —, cuja utilidade é inequívoca quando calibradas ao objetivo: proteger o acervo de efeitos patrimoniais indesejados (regimes de bens, execuções, alienações precipitadas) sem engessar a gestão cotidiana. O excesso, contudo, cobra seu preço: restrições severas podem dificultar crédito, inviabilizar garantias e até estimular conflitos se a família sentir-se amarrada por cláusulas desproporcionais (Gagliano, 2024; Rosa, 2024).

Em todos os casos, permanecem os limites estruturais: respeito à legítima, observância da colação nas doações a herdeiros necessários e vedação da doação universal que comprometa a subsistência do doador (Brasil, 2002). Tributariamente, cada doação desencadeia ITCMD e, após a EC 132/2023, submete-se à progressividade por valor do ato; por isso, a estratégia costuma escalonar doações no tempo, sempre com avaliação tecnicamente defensável e atenção a eventuais regras anti-fracionamento previstas em legislação estadual (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024; Coêlho, 2020).

A *holding* familiar ou patrimonial atua em outra frente: centraliza bens e cria governança. Não se trata de um tipo societário específico, mas de um arranjo societário cujo objeto é administrar bens e controlar participações (Lei 6.404/1976, art. 2º). Pode ser pura (foco em controle) ou mista (também opera), patrimonial/imobiliária ou empresária, a depender do desenho (Brasil, 1976). No contexto rural, a vantagem é dupla. Por um lado, a “desmaterialização” de fazendas, máquinas e benfeitorias em quotas/ações facilita a equalização de quinhões sem fatiar propriedades econômica ou tecnicamente indivisíveis; por outro, possibilita a construção de um regime de governança — contrato social/estatuto, acordo de sócios e protocolo familiar — que separa, com nitidez, os papéis de família, propriedade e empresa, reduzindo ruídos decisórios e prevenindo litígios por ausência de regra (Tagiuri; Davis, 1996).

Os *trade-offs* (toda decisão tem um custo de oportunidade) são conhecidos: custos de constituição e manutenção, necessidade de disciplina em reuniões e prestação de contas e, sobretudo, limites jurídicos intransponíveis — a *holding* não legitima doações disfarçadas que violem a legítima, nem funciona como “blindagem absoluta” contra credores (Brasil, 2002; Prado, 2023). No aspecto tributário, doações de quotas também se submetem ao ITCMD e, após a EC 132/2023, à progressividade por ato; logo, a avaliação de quotas — especialmente em *holdings* patrimoniais — pede laudos robustos para evitar arbitragens ou bases infladas (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024; Coêlho, 2020).

O testamento desempenha papel complementar, permitindo harmonizar escolhas feitas em vida com disposições para a parte disponível, resolver legados personalíssimos e dar coerência ao conjunto, sem pretender substituir a governança societária ou a organização patrimonial por doações (Brasil, 2002). Já o codicilo conserva função residual, útil para matérias secundárias e de pequeno valor; fora desse escopo, especialmente quando se pretende criar ou transmitir direitos reais complexos, abre-se a porta para nulidades e frustrações, como ilustram precedentes que rechaçam tentativas de institucionalizar usufruto por essa via (Brasil, 2002; Gagliano, 2024).

Como orientar a escolha entre essas vias? Mais do que formular receitas, a literatura indica critérios de razoabilidade que dialogam com os fundamentos até aqui expostos. Quando o acervo é predominantemente imobiliário e concentrado em uma ou poucas fazendas, a doação com reserva de usufruto, acompanhada de

cláusulas moderadas e avaliação acurada, tende a reduzir o tamanho do espólio e a dar tração à continuidade produtiva com menor complexidade formal (Brasil, 2002; Gagliano, 2024).

Em patrimônios diversificados — imóveis, participações, contratos e marcas —, a *holding* agrega valor ao permitir governança, separar esferas e evitar a necessidade de fracionar propriedades para equilibrar quinhões (Prado, 2023). Em todos os casos, pesa o contexto estadual: entes com rampas de ITCMD mais agressivas exigem maior atenção ao tamanho de doações e quinhões, enquanto regimes mais suaves oferecem maior margem de manobra — sempre sob o critério de avaliações críveis, que reflitam a realidade de mercado e não importem, sem crítica, valores de referência de outros tributos (E-Investidor, 2024; Silva; Sousa; Przepiorka, 2024). Por fim, a cultura de governança da família condiciona o sucesso do arranjo: onde há adesão a regras, transparência e disciplina, a *holding* floresce; onde predomina aversão a formalização, doações graduais e um testamento enxuto podem entregar mais, com menos atrito (Prado, 2023).

Em síntese, os fundamentos do planejamento sucessório na atividade rural se assentam na costura de três planos: o civil, que define limites e legitimidades; o tributário, que introduz progressividade por beneficiário e impõe a prova de um valor venal defensável; e o organizacional, que seleciona instrumentos compatíveis com a liquidez e a cultura da família. A experiência acumulada pela doutrina nesta matéria converge para uma regra de ouro: o planejamento não é atalho para suprimir deveres, mas tecnologia para antecipar decisões difíceis, reduzir litígios e preservar o valor econômico e afetivo do patrimônio familiar ao atravessar gerações (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024; Coêlho, 2020).

## 2 IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO NO FEDERALISMO BRASILEIRO APÓS A EC 132/2023

O presente capítulo aborda a competência, progressividade e base de cálculo do ITCMD após a EC 132/2023 e uma síntese das diretrizes e impactos para Estados e contribuintes.

### 2.1 COMPETÊNCIA, PROGRESSIVIDADE E BASE DE CÁLCULO DO ITCMD APÓS A EC 132/2023

O ponto de partida para compreender o ITCMD é o desenho constitucional do federalismo fiscal. A Constituição de 1988 atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (art. 155, I), ao mesmo tempo em que reserva ao Senado Federal a tarefa de fixar a alíquota máxima, preservando uma margem de autonomia para cada ente calibrar faixas, isenções, procedimentos e formas de apuração sem romper a unidade do sistema (Brasil, 1988). Com a Resolução nº 9/1992, o Senado estabeleceu o teto nacional de 8%, limite dentro do qual se acomodam modelos planos (alíquota única) e progressivos (faixas), além de regimes híbridos, todos condicionados aos princípios constitucionais da legalidade, isonomia e capacidade contributiva (Brasil, 1992).

Na prática, esse arranjo cria um mosaico federativo de custos e rotinas, e torna o “Código de Eendereçoamento Postal tributário” uma variável concreta na equação sucessória: o mesmo patrimônio pode sofrer tratamentos diferentes se a transmissão ocorrer em Estados diversos — e, após a reforma constitucional de 2023, diferenças também passam a ocorrer dentro do mesmo inventário, conforme a posição de cada herdeiro no espectro de valor do seu quinhão. (Brasil, 1988; Brasil, 1992).

A Emenda Constitucional 132/2023 introduz o ponto de inflexão: o ITCMD “será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação”. O que antes era tratado em muitos Estados como uma faculdade política transforma-se em dever constitucional com recorte individual: o parâmetro relevante deixa de ser o monte-mor para ser a parcela efetivamente atribuída a cada beneficiário (ou o valor

de cada doação inter-vivos). Essa mudança alinha o imposto ao postulado da capacidade contributiva: quem recebe mais arca com percentual maior; quem recebe menos permanece em faixas inferiores. Em inventários com múltiplos herdeiros, especialmente em acervos rurais dominados por imóveis e benfeitorias de alto valor e baixa liquidez, as diferenças internas de carga tornam-se decisivas na mesa de partilha (Brasil, 1988; Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

Esse comando não opera num vácuo. O CTN define a materialidade (arts. 35–42) e fixa, no art. 38, que a base de cálculo do ITCMD é o valor venal do bem ou direito transmitido. Em tese, o enunciado é simples; na prática, é onde nascem boa parte das controvérsias, sobretudo quando a Administração tenta transpor para o ITCMD parâmetros pensados para outros tributos (p. ex., “valores de referência” do ITBI). A literatura sublinha que, ao contrário do ITBI, faltam balizas nacionais uniformes para a apuração do venal no ITCMD e, por isso, a aferição costuma depender de regras locais e de perícia contextualizada. Em imóveis rurais, essa lacuna é particularmente sensível: o “venal” administrativo pode não espelhar o preço realizável no tempo necessário para quitar o imposto, o que, diante da progressividade por quinhão, potencializa saltos de faixa e pressão por liquidez (Coelho, 2020).

A leitura sistemática do novo texto constitucional ajuda a separar três problemas que frequentemente se misturam na prática: (i) o problema normativo (o dever de progressividade por quinhão/legado/doação, pós-EC 132/2023); (ii) o problema técnico (o método de avaliação do valor venal, art. 38 do CTN); e (iii) o problema federativo (a calibragem de faixas e isenções sob o teto de 8%). O primeiro é indiscutível: a progressividade é obrigatória e individualizada. O segundo é casuístico: a metodologia de valoração precisa ser defensável e ajustada ao mercado do bem, sob pena de distorção da capacidade contributiva. O terceiro é político-técnico: caberá a cada Estado desenhar faixas suficientemente graduais para evitar degraus punitivos e, simultaneamente, evitar simples “pseudo progressividades” (como uma isenção ampla + alíquota única acima do patamar), cuja compatibilidade com a EC 132/2023 é objeto de debate na doutrina (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

No mosaico estadual já visível, os efeitos distributivos ficam claros. Há Estados que permanecem com alíquota única, outros já operam com faixas progressivas e alguns se aproximam, nas camadas superiores, do teto do Senado. O

levantamento reproduzido — a título ilustrativo — mostra o Rio Grande do Sul com 3% a 6%, enquanto outras unidades flertam com patamares mais elevados nas últimas faixas. Isso significa que o mesmo inventário pode produzir cargas internas diferentes por quinhão, e que a geografia fiscal do patrimônio (onde se localizam os bens) continua sendo componente estratégico do planejamento (Brasil, 1992; Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

A aplicação temporal da EC 132/2023 também pede cuidado. A diretriz constitucional é imediatamente vinculante a partir de 21/12/2023: sucessões abertas depois disso e doações realizadas daí em diante devem ser lidas à luz do comando da progressividade por quinhão/legado/doação. O que não se confunde, contudo, com a anterioridade aplicável às leis estaduais que criem ou aumentem tributos — isto é, o dever de progressividade é constitucional e vale desde já, mas a forma como cada Estado graduará suas faixas e isenções precisa passar por lei local, sujeita aos princípios de anterioridade (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024; Brasil, 1988). Em termos práticos, vive-se um período de transição: onde as leis já eram progressivas, o ajuste tende a ser marginal; onde predominavam alíquotas planas, o ajuste é estrutural, com impactos imediatos em planejamentos que presumiam neutralidade de alíquota (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

A imposição constitucional de progressividade recoloca, de forma didática, a discussão sobre qualidade da avaliação. Em contextos rurais, a liquidez raramente acompanha o prazo fiscal, e o laudo que infla o valor de um imóvel pode produzir um duplo efeito: eleva a base (art. 38 do CTN) e empurra o herdeiro que recebe aquele bem para faixas superiores; a soma de ambas as forças pode tornar inevitável a alienação apressada em condições desfavoráveis. Daí a recomendação doutrinária: definir método (comparativo, renda, custo), fixar data-base compatível com a abertura da sucessão, documentar critérios e abrir espaço procedimental para impugnação sempre que o “venal” administrativo se descolar do mercado (Coelho, 2020).

Essa preocupação com o “quanto vale” não é mero preciosismo técnico; ela tem efeitos humanos e econômicos palpáveis. Famílias que se deparam com guias elevadas antes de terem conseguido vender — ou de terem encontrado comprador com preço justo — experimentam o triângulo perverso: pressão de prazo, mercado frio e endividamento para pagar imposto e custas. A literatura que observa a prática rural mostra como as vendas apressadas costumam sair abaixo do valor nominal,

“comendo” parte do patrimônio que se pretende transmitir. Nesse cenário, a progressividade por quinhão somada a um venal superestimado atua como multiplicador de dano — exatamente o que a capacidade contributiva quer evitar quando bem aplicada (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

Ao deslocar o foco para o quinhão, a EC 132/2023 também reconfigura discussões clássicas sobre partilhas desiguais. Tomando dois herdeiros, “A” e “B”, e um acervo com uma fazenda-sede e benfeitorias: se “A” recebe a fazenda (o ativo de maior valor) e “B” recebe as benfeitorias e máquinas (com valor agregado inferior), a progressividade fará com que “A” escale faixas superiores, mesmo que, em alíquota plana, ambos pagassem o mesmo percentual. Isso altera os incentivos na mesa: torna tributariamente racional equalizar quinhões com compensações em dinheiro ou com bens equivalentes em valor, ou ainda escalonar doações em vida quando a lei local o permitir sem violar regras anti-fracionamento (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024). O ponto é que, ao prestigiar o benefício individual, a progressividade torna visível o que o agregado escondia — e convida à deliberação informada na partilha.

Do lado das doações, a EC 132/2023 é igualmente clara: a progressividade também se mede pelo valor do ato. Isso tem duas consequências: (i) doações avultadas em Estados com rampas íngremes podem pular diretamente para as faixas máximas; (ii) doações fracionadas no tempo, com avaliação defensável, podem permanecer em faixas inferiores, desde que a lei local não considere tais fracionamentos como um único fato (por exemplo, agregando doações no mesmo período). A doutrina alerta que, ao desenhar as faixas, os Estados precisam pensar em mecanismos anti-fragmentação para evitar erosão da base pelo fatiamento artificial de liberalidades (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024). Note-se, todavia, que não há contradição entre planejamento lícito e progressividade: o que se rechaça é a simulação; o que se prestigia é a organização transparente com forma e conteúdo em conformidade legal.

Um tema que naturalmente surge é o da suficiência da progressividade. Basta uma isenção ampla até certo patamar, seguida de uma alíquota única? A doutrina mapeia argumentos dos dois lados. Quem defende tal modelo sustenta que a isenção já traduz um elemento progressivo (quem recebe menos paga zero), e que a alíquota única acima do patamar traria simplicidade e previsibilidade. Quem critica observa que a EC 132/2023 fala em progressividade, não em “salto único”, e que a

capacidade contributiva intra-faixa desaparece se todos os quinhões acima do patamar pagam o mesmo. A solução, portanto, transita por quantidade de faixas, largura de cada uma e suavidade dos degraus, sob pena de efeito “platô” que achataria diferenças relevantes e poderia contrariar o espírito da Emenda (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

Outro eixo técnico que precisa ser compreendido é o das regras de competência territorial e de momento do fato gerador, pois ambos impactam avaliação e carga. Em linhas gerais, imóveis se vinculam ao local da situação do bem; bens móveis, títulos e créditos seguem critérios ligados ao domicílio; transmissões *causa mortis* ocorrem com a abertura da sucessão; transmissões intervivos (doação) se perfazem com o registro do título quando exigido (como nos imóveis) (CTN; Brasil, 1988). Para efeitos práticos, data-base de avaliação e lei aplicável se conectam a esses marcos — uma escolha imprecisa de referência temporal pode viciar toda a discussão sobre venal e faixa. Some-se a isso a possibilidade, prevista no CTN, de a lei estadual definir o sujeito passivo (qualquer das partes), elemento que, em algumas realidades, afeta o fluxo de caixa e tempo de pagamento (CTN).

Se a progressividade é um “dever-ser”, o “ser” da avaliação continua a exigir ofício técnico. A experiência relatada na literatura recomenda laudos consistentes, com metodologia clara, provas comparáveis e memórias de cálculo que possam ser defendidas perante a Administração e o Judiciário. Em propriedades rurais, variáveis como acesso, topografia, vocação agrícola, restrições ambientais, regularização fundiária, infraestrutura interna e mercado comprador local mudam o número final. Ignorá-las equivale a importar uma ficção que infla base e perverte a progressividade (Coelho, 2020). Como regra de bolso: quanto maior o bem e menor a liquidez, mais cuidado deve haver com o documento técnico que sustenta o venal.

O mosaico federativo também se reflete nos prazos, procedimentos e meios de defesa. Embora esses detalhes variem por lei estadual, a diretriz metodológica permanece: planejar exige cronograma sincronizado com exigências locais (protocolos, prazos para recolhimento, documentos exigidos, hipóteses de parcelamento, etapas de homologação e impugnação). Em ambientes onde a administração adota valores de referência afastados da realidade de mercado, a pronta instauração de perícia e a apresentação tempestiva de provas são medidas que evitam a consolidação de bases inchadas, especialmente na presença de

progressividade “agressiva” nas últimas faixas (Coêlho, 2020; Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

A dimensão distributiva intra-inventário, escancarada pela progressividade por quinhão, tem ainda um efeito civil-tributário interessante: ela incentiva partilhas com quinhões menos assimétricos, porque o “custo marginal” de deslocar um herdeiro da penúltima para a última faixa pode exceder a conveniência de concentrar nele o ativo de maior valor. Esse “preço marginal de desigualdade” convida as famílias a usar compensações em dinheiro e trocas de bens para manter quinhões em faixas vizinhas, reduzindo saltos de alíquota — tudo isso sem afrontar legítima, colação e demais limites civis (Brasil, 2002). A progressividade, assim, não é mero instrumento arrecadatário; ela reordena incentivos e afina decisões privadas em direção a arranjos mais coerentes com a capacidade contributiva (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

A geografia do ITCMD, por sua vez, não pode ser ignorada quando se avalia cenários de planejamento no campo. Os quadros comparativos publicados por veículos especializados salientam que Estados com rampas mais suaves tendem a suavizar o custo marginal ao longo do espectro de quinhões, ao passo que Estados com degraus mais íngremes produzem zonas de risco em que a pequena diferença de valor empurra o herdeiro para uma faixa mais alta. Famílias com acervos dispersos por mais de um Estado precisam estar atentas a essa cartografia: quem recebe “o imóvel do Estado X” pode incidir em faixa diversa de quem recebe “o imóvel idêntico no Estado Y” (E-Investidor, 2024). Em linguagem gerencial: a alocação de bens por herdeiro deixou de ser apenas questão de aptidão ou afeto; tornou-se também decisão tributária.

O tema da liquidez continua como pano de fundo. As unidades produtivas rurais operam com ciclos (safras, entressafras), crédito sensível a garantias e preços marcados por sazonalidade. Uma guia de ITCMD alta, vencendo antes da venda, cria o clássico descompasso “caixa agora” versus “caixa depois”. A literatura de prática documenta os efeitos: venda apressada, desconto no preço, perda de valor e, às vezes, descontinuidade de contratos e de empregos vinculados à unidade produtiva (Oliveira; Amorim, 2024). Em termos econômicos, a progressividade, mal combinada com avaliação e prazo, pode atuar como um acelerador de perdas — não por desenho constitucional, mas por má execução local. Reforça-se, então, a

centralidade de avaliação defensável e de sequenciamento de atos intervivos (quando cabíveis) para distribuir a carga no tempo (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

Nesse cenário, a discussão sobre “valores de referência” merece um parágrafo adicional. Várias administrações ensaiaram a adoção de bases “padronizadas” (p. ex., ITBI em imóveis urbanos) como atalho para o venal do ITCMD. A jurisprudência rechaçou movimentos indiscriminados, lembrando que a lei federal (CTN) exige valor venal do bem transmitido, e que importações automáticas violam legalidade e desconsideram especificidades do caso. A própria orientação dos tribunais superiores é de que se trata de matéria de direito local quando os litígios gravitam sobre a valoração (Coelho, 2020). Para o contribuinte rural, a moral da história é simples: documento bem; não aceite valor de referência sem verificação técnica; e, quando a base não refletir o mercado, litigue de forma técnica, não retórica.

Diante disso, o que se espera das leis estaduais na “era pós-EC 132/2023”? Em termos de desenho, espera-se que faixas sejam suficientes para refletir gradientes de capacidade contributiva e que os degraus sejam suaves o bastante para evitar “armadilhas de fronteira” (quando poucos reais a mais disparam carga muito superior). Em termos de integridade, espera-se a criação de regras anti-fracionamento claras para doações, sem punir o planejamento legítimo; e, do lado da administração, procedimentos de avaliação transparentes, com critérios públicos, acesso a perícia e mecanismos de revisão céleres. Em termos de segurança, espera-se normas de transição que evitem surpresas confiscatórias em planejamentos já em curso. A doutrina alerta que omissões nessa atualização podem culminar em inconstitucionalidade por descompasso com a EC 132/2023 (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

Por outro lado, o “dever de casa” do contribuinte não desaparece. Em ambientes progressivos, pequenos detalhes processuais e probatórios fazem muita diferença: a data considerada na avaliação, a consistência dos comparáveis, a coerência entre o laudo e as condições de mercado, a memória de cálculo, a guarda de documentos (contratos, fotos, mapas, registros). Em doações, o tamanho do ato, o calendário das liberalidades e a consonância com regras anti-fracionamento definem a faixa aplicável. Em inventários, a alocação de bens por herdeiro (quem recebe o ativo de maior valor) passou a ser decisão tributária e civil,

simultaneamente — e deve respeitar legítima e colação para não implodir depois (Brasil, 2002).

Não se pode perder de vista que, embora o ITCMD seja tributo sobre transmissão gratuita, sua execução envolve dinheiro vivo em momentos emocionalmente difíceis. Nesse contexto, o propósito extrafiscal da progressividade — aproximar o ônus da aptidão econômica do beneficiário — não se concretiza se a base venal for irreal e se os procedimentos de avaliação forem opacos. Em outras palavras: a EC 132/2023 empurrou o sistema para a direção correta, mas a qualidade do resultado depende do desenho local e do profissionalismo na valoração (Coêlho, 2020).

## 2.2 SÍNTESE DAS DIRETRIZES E IMPACTOS PARA ESTADOS E CONTRIBUINTES

Como síntese operativa, três chaves fecham o capítulo. Primeira: competência e teto — o imposto é estadual/DF, sob teto de 8%, o que sustenta a diversidade de regimes (Brasil, 1988; Brasil, 1992). Segunda: progressividade obrigatória — por quinhão/legado/doação, não mais pelo monte, o que redistribui carga dentro da família e recompõe incentivos na partilha (Brasil, 1988; Silva; Sousa; Przepiorka, 2024). Terceira: valor venal — ainda o coração técnico do problema, cuja apuração contextualizada é condição para que a progressividade capte capacidade contributiva em vez de multiplicar distorções, sobretudo quando há baixa liquidez (Coêlho, 2020).

Cruzadas essas três chaves com a realidade do meio rural (ciclos, crédito, mercado), o recado é inequívoco: a EC 132/2023 não inviabiliza a sucessão — ela exige que avaliação, partilha e desenho de faixas conversem; quando conversam, o resultado é justo e sustentável; quando não, nasce a sucessão caríssima que sacrifica, sem necessidade, o trabalho de gerações (Oliveira; Amorim, 2024).

Sendo assim, o federalismo dá forma ao ITCMD; a EC 132/2023 lhe dá direção; o CTN fornece a ferramenta (valor venal). O que decide a qualidade do resultado é o encontro entre esses três planos. Estados que graduarem com inteligência suas faixas, instituírem procedimentos de avaliação transparentes e respeitarem a capacidade contributiva colherão um imposto mais justo, com menos litigiosidade e menos alienações forçadas. Famílias que planejarem com laudos

defensáveis, cronograma claro e partilhas que evitem saltos artificiais de faixa atravessarão a sucessão com mais previsibilidade e continuidade econômica. E é justamente essa coordenação — entre ler a lei, ler o mercado e ler a família — que transforma a progressividade em instrumento de justiça fiscal, e não em gatilho de perda patrimonial (Brasil, 1988; Brasil, 1992; CTN; Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

### **3 PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO APLICADO: DOAÇÃO COM USUFRUTO E HOLDING FAMILIAR NA ATIVIDADE RURAL**

O presente capítulo aborda a doação com reserva de usufruto e seus desdobramentos e *Holding* familiar, governança e integração dos instrumentos.

#### **3.1 DOAÇÃO COM RESERVA DE USUFRUTO E SEUS DESDOBRAMENTOS**

Este capítulo passa do plano das regras ao terreno das escolhas. A pergunta central é simples de formular e difícil de executar: como transformar a diretriz constitucional da progressividade por quinhão/legado/doação e a exigência do valor venal do art. 38 do CTN em um desenho privado que assegure continuidade do negócio rural, minimize saltos tributários desnecessários e respeite, sem atalhos, os limites civis da legítima e da colação? A resposta, sustentada nas fontes normativas e doutrinárias reunidas, gira em torno de dois eixos clássicos e complementares: a doação com reserva de usufruto, geralmente acompanhada de cláusulas protetivas, e a constituição de uma *holding* familiar ou patrimonial. O objetivo não é opor instrumentos, mas indicar quando cada um funciona melhor e como combiná-los em camadas, de modo lícito, defensável e pragmático (Brasil, 1988; Brasil, 2002).

A doação com reserva de usufruto separa, de maneira tecnicamente elegante, a propriedade em suas duas dimensões: a nua-propriedade, que pode ser antecipada aos futuros sucessores, e o usufruto, que conserva com o doador o uso e os frutos do bem. No meio rural, essa engenharia permite que quem já conhece a terra, os contratos, o crédito e a equipe, continue administrando a operação, enquanto o espólio futuro encolhe e, com ele, o potencial de atritos no inventário (Brasil, 2002; Gagliano, 2024).

Do ponto de vista civil, a trilha é conhecida: em regra, escritura pública, registro na matrícula quando se trata de imóveis, observância da legítima dos herdeiros necessários e da colação quando a liberalidade aproveita descendente que concorrerá na herança. Além disso, atos que comprometam a subsistência do doador — a chamada doação universal — são juridicamente frágeis e tendem a ser rechaçado (Brasil, 2002).

É frequente que a doação venha acompanhada de cláusulas restritivas, as mais usuais sendo a incomunicabilidade, a impenhorabilidade, a inalienabilidade e a

reversão. A primeira evita que o bem entre na comunhão do casamento ou união do donatário; a segunda blinda o acervo contra execuções por dívidas do donatário; a terceira desestimula alienações precipitadas; e a quarta devolve o bem ao doador se o donatário falecer antes. Quando calibradas com cautela, essas cláusulas reduzem litígios e preservam a integridade do patrimônio; quando exageradas, engessam a gestão, afugentam crédito e podem até desequilibrar a governança familiar (Gagliano, 2024; Rosa, 2024). Tributariamente, cada doação é fato gerador do ITCMD e, após a EC 132/2023, submete-se à progressividade por valor do ato; disso decorre a importância de laudos consistentes, com método, data-base e comparáveis transparentes, pois a base continua sendo o valor venal e a escalada de faixas depende diretamente desse número (Coelho, 2020).

Os ganhos econômicos da doação com usufruto se mostram em três frentes que se reforçam: continuidade produtiva, porque o uso permanece com quem já toca a atividade; previsibilidade, porque os herdeiros passam a conhecer, com antecedência, o desenho de quinhões e expectativas; e liquidez relativa, porque um espólio menor por definição requer menos esforço de caixa para ITCMD e custas. O custo, por seu turno, é pagar imposto agora e conviver com eventuais limitações de crédito quando as cláusulas forem muito rígidas. O “ponto ótimo”, como sugere a doutrina, está em cláusulas proporcionais ao risco, rigor na observância da legítima e da colação, e valoração cuidadosa do venal, de preferência ancorada em perícia que converse com o mercado local de terras e com as particularidades agrônomicas do imóvel (Brasil, 2002; Gagliano, 2024).

### 3.2 *HOLDING* FAMILIAR, GOVERNANÇA E INTEGRAÇÃO DOS INSTRUMENTOS

A *holding* familiar ou patrimonial atua em outro plano: concentra a propriedade e cria governança. Não se trata de um tipo societário específico, mas de um arranjo pelo qual uma sociedade tem por objeto administrar bens e controlar participações, podendo ser pura, quando apenas detém quotas e ações, ou mista, quando também exerce atividade empresarial, e assumindo perfis patrimoniais ou empresariais de acordo com o caso (Brasil, 1976).

No contexto rural, a *holding* “desmaterializa” fazendas, benfeitorias e máquinas em quotas ou ações e, com isso, facilita a equalização de quinhões sem fracionar áreas que são econômica ou tecnicamente indivisíveis. Ao mesmo tempo,

abre-se a possibilidade de pactuar regras de convivência societária e familiar por instrumentos escritos: contrato social ou estatuto com cláusulas de preferência e quóruns qualificados para alienar imóveis ou contrair endividamento relevante; acordo de sócios para direitos e deveres entre ramos familiares; e protocolo familiar para tratar da participação de parentes na gestão, de critérios de remuneração e de métodos de solução de conflitos. Em suma, cria-se uma constituição da família empresária, que separa família, propriedade e empresa e profissionaliza decisões que, sem regra, derivariam para o litígio (Tagiuri; Davis, 1996).

Sob a ótica sucessória, a *holding* oferece um mecanismo simples e poderoso: a sucessão por quotas. Em vez de dividir fisicamente a terra, divide-se participação societária, com a possibilidade de doar quotas em vida, inclusive com reserva de usufruto sobre as próprias quotas. Isso não elimina, todavia, as travas civilistas — legítima, colação e vedação de pactos sucessórios continuam válidas —, nem autoriza blindagens absolutas contra credores, discurso corretamente refutado pela doutrina. O que a *holding* oferece é organização, previsibilidade e um canal para que a família estabeleça, por contratos e protocolos, o que esperar de si mesma. No aspecto tributário, a doação de quotas aciona o ITCMD e a progressividade por valor do ato, de modo que as mesmas exigências de avaliação técnica que regem imóveis rurais valem para quotas de *holdings* patrimoniais; laudos frágeis abrem espaço para arbitragens e bases superestimadas, que potencializam os efeitos das faixas superiores (Brasil, 2002).

Escolher entre doação com usufruto e *holding* não é decidir entre certo e errado, mas entre o que é adequado ou inadequado ao caso concreto. Quando o acervo é essencialmente imobiliário e concentrado em poucos imóveis-chave, doações graduais com reserva de usufruto, cláusulas de proteção proporcionais e laudos robustos muitas vezes resolvem com menor complexidade. Quando o patrimônio é diversificado, combinando imóveis, participações societárias, marcas e contratos, a *holding* agrega valor ao integrar ativos e viabilizar governança, evitando fatiamentos desastrosos apenas para “equalizar” quinhões (Brasil, 2002; Gagliano, 2024). Em qualquer cenário, a cultura familiar e a adesão a regras escritas são condicionantes decisivos: onde há transparência e disciplina, a *holding* floresce; onde predomina aversão à formalidade, doações graduais e um testamento enxuto costumam entregar mais com menos atrito.

A integração dos instrumentos, e não a sua substituição recíproca, costuma produzir o melhor resultado. Uma camada de doações em vida, com reserva de usufruto sobre os imóveis estratégicos e cláusulas bem dosadas, reduz o tamanho do espólio e antecipa ajustes familiares importantes. Uma camada societária, materializada em *holding* patrimonial, concentra bens, permite a emissão de quotas e traz para a superfície o debate sobre regras de decisão e de convivência. A camada final, testamentária, usa a parte disponível para harmonizar escolhas e resolver aspectos personalíssimos. Já o codicilo permanece, como ensina a doutrina e confirma a jurisprudência, confinado a matérias secundárias e de pequeno valor, inadequado para criar direitos reais como usufruto sobre imóveis — tentativas nesse sentido têm sido rechaçadas (Gagliano, 2024).

A EC 132/2023 projeta sobre esse mosaico uma exigência que parece abstrata, mas tem efeitos muito concretos: pensar quinhões e atos à luz das faixas locais. Na prática, isso significa simular partilhas e doações não apenas sob os ângulos civil e afetivo, mas também sob o ângulo fiscal, medindo o custo marginal de empurrar um herdeiro de uma faixa para outra. Em famílias com patrimônio concentrado numa fazenda-sede de alto valor, por exemplo, atribuir esse único imóvel a um herdeiro pode fazê-lo escalar diretamente as últimas faixas, enquanto os demais permanecem em patamares inferiores. A alternativa, segundo a doutrina, passa por compensações em dinheiro, trocas de bens ou, quando fizer sentido, por uma *holding* que permita distribuição por quotas sem mutilar a unidade produtiva (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024). E

Em outro extremo, quando o acervo está espalhado por diferentes Estados com rampas de ITCMD distintas, a alocação de bens por herdeiro passa a ser também decisão tributária, pois o CEP fiscal importa: um imóvel idêntico pode custar alíquotas diferentes a depender do ente federado, e essa diferença, combinada à progressividade por quinhão, muda o custo relativo das opções (Brasil, 1992).

Nada disso dispensa o ofício técnico da avaliação. O valor venal não pode ser uma abstração administrativa, e muito menos uma importação mecânica de “valores de referência” pensados para outros tributos. Em imóveis rurais, variáveis como acesso, topografia, vocação agrícola, regularidade ambiental, infraestrutura interna e mercado comprador local influenciam decisivamente o preço de transação. Laudos que ignoram essas variáveis criam bases inchadas que, ao se encontrarem com faixas progressivas, produzem um duplo gravame: base superestimada e alíquota

maior. A correção de rota começa com método, data-base, memória de cálculo e comparáveis defensáveis e continua com a disposição para impugnar tecnicamente avaliações que não reflitam o mercado. Esse cuidado vale para doações de imóveis e se estende às doações de quotas de *holdings* patrimoniais, onde a valoração societária, se descuidada, pode distorcer mais do que corrigir (Coelho, 2020; Silva, Sousa, Przepiorka, 2024).

Também não se deve confundir planejamento com atalho para suprimir deveres. O direito civil impõe trilhos — legítima, colação, forma pública e registro, vedação de doações disfarçadas e de pactos sucessórios —, e o direito tributário demarca fronteiras entre organização lícita e fraude. O que legitima o planejamento é a substância: decisões documentadas, coerentes com a realidade e com as normas, sustentadas por avaliação diligente e por uma governança que não deixe dúvidas quanto às responsabilidades de cada membro da família. Quando essas condições se verificam, doação com usufruto e *holding* deixam de ser slogans e passam a ser tecnologias jurídicas de continuidade, capazes de reduzir o custo humano e financeiro das transições (Coelho, 2020).

Em termos de execução, a prática recomenda um caminho com começo, meio e fim, ainda que sem listas e *checklists*. Começa-se com o mapeamento patrimonial e a organização registral, porque o que está irregular “no papel” emperra qualquer ajuste. Em seguida, entende-se a cartografia fiscal em que a família está inserida — o regime do ITCMD do(s) Estado(s) envolvidos, faixas, isenções, prazos de recolhimento, meios de avaliação e vias de impugnação (Gagliano, 2024).

Com isso em mãos, parte-se para a avaliação técnica dos bens de maior relevância econômica, escolhendo método e data-base e produzindo laudos que resistam a escrutínio. Só então se desenham cenários de partilha e se ponderam os instrumentos: doações graduais de imóveis com reserva de usufruto, quando a natureza do acervo pede simplicidade e continuidade; ou *holding* patrimonial, quando a diversidade de ativos e o número de herdeiros demandam governança e previsibilidade. A formalização vem com a escolha do instrumento, e a governança com a escrita das regras que a família está disposta a cumprir. Por fim, o cronograma ideal é aquele que conversa com as safras, com o caixa e com as exigências administrativas, para que a sucessão jurídica não destrua a sucessão econômica (Gagliano, 2024).

No fecho, vale enunciar a lógica que costura este capítulo aos anteriores. O federalismo dá forma ao ITCMD ao delegar a sua instituição a Estados e ao DF e ao impor o teto de 8% pelo Senado; a EC 132/2023 fornece direção ao exigir progressividade por quinhão/legado/doação; e o CTN oferece a ferramenta ao prever o valor venal como base. Do encontro entre forma, direção e ferramenta nasce o espaço do planejamento: organizar em vida o que, mais cedo ou mais tarde, acontecerá; escolher instrumentos coerentes com a natureza do acervo e com a cultura familiar; avaliar com método para que a progressividade meça capacidade contributiva, e não distorção; e escrever regras que sobrevivam ao tempo, ao afeto e aos ciclos da lavoura (Coêlho, 2020).

Quando lei, mercado e família conversam, a doação com usufruto reduz surpresas, a *holding* introduz previsibilidade e o testamento arremata o que sobra da parte disponível. Quando não conversam, a sucessão vira urgência, e a urgência, no campo, costuma ser vendida com desconto. Planejar é evitar o desconto — em patrimônio, em relações e em futuro.

## CONCLUSÃO

Esta monografia teve como propósito central examinar o planejamento sucessório na atividade rural brasileira, com foco nos impactos da Emenda Constitucional nº 132/2023 e da obrigatoriedade de progressividade do ITCMD em razão do valor do quinhão ou legado. Buscou-se compreender como a combinação entre baixa liquidez dos bens rurais, avaliação fiscal pelo valor venal e a nova lógica progressiva do imposto influencia a continuidade produtiva e a preservação patrimonial das famílias do campo.

As principais discussões se deram na transmissão intergeracional de bens rurais é processo jurídico e econômico sensível, capaz de afetar não apenas os sucessores, mas também a dinâmica produtiva das propriedades. Verificou-se que, embora a sucessão seja tradicionalmente tratada como matéria privada, sua realização está profundamente condicionada ao ambiente tributário e à capacidade de as famílias lidarem com custos sucessórios em cenários de liquidez limitada. Nessas condições, o inventário sem planejamento pode levar à alienação forçada de ativos e ao comprometimento da continuidade econômica do empreendimento familiar.

No primeiro capítulo, foram revisitados os fundamentos civis e agrários que disciplinam a sucessão, destacando-se a legítima, à colação, os limites às liberalidades e a função social da propriedade rural. Observou-se que, em contextos rurais, tais elementos ganham contornos práticos particulares, dada a natureza indivisível de muitos bens produtivos e a importância da gestão continuada da unidade agrícola para sua própria sobrevivência econômica.

No segundo capítulo, analisou-se o papel do ITCMD no federalismo fiscal brasileiro e a mudança paradigmática trazida pela EC 132/2023, que tornou obrigatória a progressividade por quinhão. Constatou-se que a heterogeneidade estadual de alíquotas e critérios de avaliação, somada à exigência constitucional de gradação, cria desafios e incentivos para estruturas sucessórias, especialmente quando o valor venal inflacionado distancia-se da capacidade contributiva real e pressiona herdeiros à venda de patrimônio em condições desfavoráveis.

O terceiro capítulo apresentou instrumentos concretos de planejamento sucessório rural, com ênfase na doação com reserva de usufruto, nas cláusulas protetivas e na constituição de *holding* familiar. Verificou-se que tais mecanismos, quando utilizados dentro dos limites da legalidade civil e tributária, reduzem o tamanho do espólio, distribuem melhor o impacto fiscal ao longo do tempo e conferem previsibilidade às relações familiares e empresariais, prevenindo litígios e perdas patrimoniais.

Retomando o problema de pesquisa, confirmaram-se as hipóteses iniciais, quais sejam, a Reforma Tributária trará impactos na atividade rural e por consequência no planejamento sucessório e os possíveis impactos deverão ser analisados caso a caso para analisar as vantagens e a viabilidade de implantação: sem planejamento prévio e tecnicamente estruturado, a sucessão rural é vulnerável a entraves jurídicos, pressões fiscais e descapitalização, especialmente sob o novo regime de progressividade do ITCMD. Identificou-se clara distância entre o modelo teórico de transmissão patrimonial e a realidade prática de famílias rurais que enfrentam restrições de liquidez e desafios avaliativos.

Conclui-se, portanto, que o planejamento sucessório no meio rural não constitui manobra evasiva, mas instrumento legítimo e necessário de gestão patrimonial, que assegura a continuidade da atividade produtiva, reduz litígios e harmoniza o cumprimento das obrigações tributárias com o princípio da capacidade contributiva. A antecipação estratégica de atos sucessórios mostra-se essencial para mitigar o risco de alienações forçadas e proteger o patrimônio construído por gerações.

Como sugestão para futuras pesquisas, recomenda-se aprofundar estudos comparativos entre legislações estaduais e sua adaptação à EC 132/2023, bem como investigar os efeitos econômicos de diferentes modelos de progressividade sobre pequenos, médios e grandes produtores rurais. Sugere-se ainda analisar o papel das instituições financeiras, do crédito rural e da assistência técnica e jurídica na promoção de sucessões planejadas e sustentáveis.

A consolidação de uma cultura de planejamento sucessório no campo dependerá do engajamento conjunto de famílias, profissionais do direito, contadores, agrônomos e agentes públicos. Somente assim será possível garantir que a sucessão rural cumpra sua dupla função: preservar o patrimônio cultural e

econômico das famílias e assegurar a continuidade produtiva no meio rural, contribuindo para o desenvolvimento social e econômico do país.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Dayane de Almeida. **Planejamento Tributário Aplicado aos Instrumentos Sucessórios**. Coimbra: Almedina, 2018. Disponível em: <<https://www.almedina.net/planejamento-tributario-aplicado-aos-instrumentos-sucessorios-1563905251.html>> Acesso em: 05 set. 2025.

BRASIL. Constituição (1946). **Emenda Constitucional nº 18**, de 1965. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 22 jun. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132**, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm)>. Acesso em: 14 jul. 2025.

BRASIL. **Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964)** Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4504.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm)> Acesso em: 28 jun. 2025.

BRASIL. **Lei nº 8.629/1993**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8629.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8629.htm)> Acesso em: 28 jun. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214**, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS). Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp214.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm)> Acesso em: 28 jun. 2025.

BRASIL. **Projeto de Emenda Constitucional nº 45/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019)> Acesso em: 06 ago. 2025.

BRASIL. **Projeto de Emenda Constitucional nº 110/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline>> Acesso em: 19 jul. 2025.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 3.887, de 2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020)> Acesso em: 02 jul. 2025.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 2337, de 2021**. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2034420&filename=PL+2337/2021](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2034420&filename=PL+2337/2021)> Acesso em: 17 ago. 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Resolução nº 9/1992**. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>> Acesso em: 17 Ago. 2025.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 05 set. 2025.

BRASIL. **IBGE, 2022**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/trabalho/22827-censo-demografico-2022.html>> Acessado em 05 set. 2025.

BRASIL. **Código Civil (Lei n. 10.406/2002)**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm)> Acesso em: 05 set. 2025.

BRASIL. **Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966)**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)> Acesso em: 05 set. 2025.

BRASIL. **Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404/1976)**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm)> Acesso em: 05 set. 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei Complementar nº 68**, de 25 de abril de 2024. Institui o IBS, a CBS e o Imposto Seletivo. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024)> Acesso em: 08 jul. 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Saiba mais sobre as regras do ITCMD previstas no projeto (PLP 108/2024)**. 2024. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/1106994-SAIBA-MAIS-SOBRE-AS-REGRAS-DO-ITCMD-PREVISTAS-NO-PROJETO>> Acesso em: 05 set. 2025

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed., rev., atual. e reform. Rio de Janeiro: Forense, 2020. 624 p. ISBN 9788530987572. Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redede.virtual.bibliotecas:livro:2010;000884928>> Acesso em: 05 set. 2025.

EMERJ (artigo doutrinário). Planejamento sucessório: vantagens da instituição de uma *holding* patrimonial. **Revista da EMERJ**, v. 25, n. 1, 2023. Disponível em: <[https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista\\_v25\\_n1/revista\\_v25\\_n1\\_147.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista_v25_n1/revista_v25_n1_147.pdf)> Acesso em: 05 set. 2025.

JUNIOR, Roberto Camilo Carvalho *et al.* **Regulamentação da Reforma Tributária (Lei Complementar nº 214/2025)**. Disponível em: <<https://www.tjsp.jus.br/Download/SecaoDireitoPublico/Pdf/Cadip/Reforma-Tribut%C3%A1ria-Regulamentacao-1-parte.pdf>> Acesso em: 12 jun. 2025.

DORNELLES, Francisco. O Sistema Tributário da Constituição de 1988. In: **Constituição de 1988: o Brasil 20 anos depois. Estado e economia em vinte anos de mudanças**. Brasília: Senado Federal, 2008. Disponível em:

<<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988/view>> Acesso em: 03 ago. 2025.

E-Investidor/Estadão. **O que está em jogo na reforma tributária:** ITCMD e lucros/dividendos. 14 ago. 2024. Disponível em: <<https://einvestidor.estadao.com.br/educacao-financeira/reforma-tributaria-dividendos-itcmd-impostos/>> Acesso em: 05 set. 2025.

E-Investidor/Estadão. **Imposto sobre herança:** confira o ITCMD de cada Estado e como a reforma pode mudar alíquotas. 16 jul. 2024. Disponível em: <<https://einvestidor.estadao.com.br/educacao-financeira/reforma-tributaria-mudanca-itcmd-estados-aliquotas/>> Acesso em: 05 set. 2025.

FAGNANI, Eduardo. **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas.** Brasília: ANFIP; FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1. Disponível em: <[https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1330165/A\\_reforma\\_tributaria\\_necessaria.pdf](https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1330165/A_reforma_tributaria_necessaria.pdf)> Acesso em: 25 jul. 2025.

FLESCHMANN, Simone Tassinari. Futuros possíveis para o planejamento sucessório. Revista Brasileira de Direito Civil, 2021. Disponível em: <<https://rbdcivil.ibdcivil.org.br/rbdc/article/download/772/481/2270>> Acesso em: 05 set. 2025.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil** – v. 7: Direito das Sucessões. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2024. Disponível em: <<https://www.amazon.com.br/dp/6553629668/>> Acesso em: 05 set. 2025

GUERRA, Fellipe. **Reforma tributária:** o novo sistema tributário brasileiro. Brasília: Sistema CFC/CRCs, 2024. 23 p. Disponível em: <[https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2024/07/reforma\\_tributaria.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2024/07/reforma_tributaria.pdf)> Acesso em: 09 ago. 2025.

IBGE. Censo Agropecuário 2017: Resultados definitivos. Rio de Janeiro: IBGE, 2019. Disponível em: <[www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)> Acesso em: 09 ago. 2025.

JOTA. **ITCMD e a tributação de heranças a partir da reforma tributária.** 25 jul. 2023. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/itcmd-perspectivas-para-a-tributacao-de-herancas-a-partir-da-reforma-tributaria>> Acesso em: 05 set. 2025.

LUKIC, Melina Rocha. A Tributação sobre Bens e Serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas. **Revista Desafios da Nação**, v. 2, cap. 19, p. 99-126, 2017. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/porta1/images/stories/PDFs/livros/livros/180413\\_desafios\\_da\\_nacao\\_artigos\\_vol2\\_cap19.pdf](http://www.ipea.gov.br/porta1/images/stories/PDFs/livros/livros/180413_desafios_da_nacao_artigos_vol2_cap19.pdf)> Acesso em: 15 jun. 2025.

MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2022 (registro). Disponível em: <[https://pergamum-biblioteca.pucpr.br/pesquisa\\_geral?for=AUTOR&q=Mamede%2C+Gladston](https://pergamum-biblioteca.pucpr.br/pesquisa_geral?for=AUTOR&q=Mamede%2C+Gladston)> Acesso em: 05 set. 2025.

MASSALÉM, André. A reforma tributária e os contratos privados. **Migalhas**, 8 jan. 2025. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/422543/a-reforma-tributaria-e-os-contratos-privados>> Acesso em: 30 jul. 2025.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Reforma tributária no Brasil. **Novos Estudos CEBRAP**, São Paulo, v. 37, p. 213-244, maio/ago. 2018.

PANDOLFO, Rafael. Cinco temas para a Reforma Tributária brasileira. **Revista Direito Tributário em Questão**, n. 9, p. 113-124, jan./abr. 2019.

ROSA, Conrado Paulino da. Planejamento Sucessório: Teoria e Prática. 3. ed. Salvador: Juspodivm, 2024 (amostra). Disponível em: <<https://www.scribd.com/document/684576145/>> Acesso em: 05 set. 2025.

SENADO FEDERAL. **Reforma tributária promulgada**: principais mudanças dependem de novas leis. Agência Senado, 21 dez. 2023. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>> Acesso em: 04 jul. 2025.

SILVA, Eric Castro e; LIMA, Bruna Maria Nunes; CARVALHO, Vitória Bárbara da Silva. Reforma Tributária Brasileira: uma Comparação Prática com o Sistema Canadense. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 56, p. 177-196, 1º quadrimestre 2024. São Paulo: IBDT. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2486/2261>> Acesso em: 11 jun. 2025.

SILVA, Fábio Pereira da; SOUSA, Kauê Guimarães Castro e; PRZEPIORKA, Michell. O princípio da progressividade e o ITCMD em relação à EC 132/2023. **Revista Direito Tributário Atual (IBDT)**, 2024. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2527>> Acesso em: 05 set. 2025.

SILVA, Fabio Pereira da; SOUSA, Kauê Guimarães Castro e; PRZEPIORKA, Michell. O Princípio da Progressividade e o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) em relação à Emenda Constitucional n. 132/2023. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 56, p. 197-215, 1º quadrimestre 2024. São Paulo: IBDT. <https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.8.2024.2527>.

SOUZA, Marcos Gouvêa de. **Varejo e Consumo Serão Sobretaxados na Reforma Tributária**. [S. l.], 10 jul. 2023. Disponível em: <<https://www.idv.org.br/noticia/varejo-e-consumo-serao-sobretaxados-na-reforma-tributaria/>> Acesso em: 21 ago. 2025.

STF (Notícia). **ITCMD de doações/heranças do exterior: competência e vedação sem LC. 02 mar. 2021**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=461416&ori=1>> Acesso em: 05 set. 2025.

TAGIURI, Renato; DAVIS, John A. Bivalent Attributes of the Family Firm. **Family Business Review**, v. 9, n. 2, 1996. Disponível em: <<https://journals.sagepub.com/doi/10.1111/j.1741-6248.1996.00199.x>> Acesso em: 05 set. 2025.

WORLD BANK GROUP. **Doing business – Subnacional Brasil 2021**. Washington, 2021. Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazi>. Acesso em: 27 jun. 2025.

YONASHIRO, Natália de Oliveira Souza. Reforma tributária e o impacto nos contratos privados. **Migalhas**, 12 maio 2025. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/430049/reforma-tributaria-e-o-impacto-nos-contratos-privados>> Acesso em: 07 ago. 2025.

ZANLUCA, Júlio César. Imposto Único e Outras Ideias Similares de Simplificação Tributária. **Portal Tributário**, 2013. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/utopia.htm>> Acesso em: 18 jul. 2025.