

## **Planejamento tributário nas sucessões e o local de incidência do ITCMD**

**Ricardo Anderle**

Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP  
Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela USP  
Ex-conselheiro do CARF  
Coordenador do IBET/Florianópolis

**Naiara Viana de Melo**

Pós-graduada em Processo Civil  
Pós-graduanda em Direito Tributário pelo IBET

O planejamento tributário nas sucessões, como o próprio nome sugere, consiste na antecipação do ato de levantamento dos bens que compõem o patrimônio de um sujeito ou de um grupo familiar para análise de medidas que envolvem a realização do ato de transmissão, em vida ou em decorrência da *causa mortis*, aos seus respectivos herdeiros ou, na parcela disponível, a um terceiro eleito, acompanhada do prévio conhecimento dos fatos-signos presuntivos de riqueza que podem ser objeto de incidência tributária em razão da transferência planejada.

Essa organização patrimonial traduz-se em medida preventiva de planejamento que pode ou não ser acompanhada da efetiva antecipação da transferência dos bens amealhados, a depender do caso concreto. O ato de planejar implica na criação de estruturas e definição de instrumentos aptos a proporcionar o regular andamento dos negócios e a manutenção do patrimônio do indivíduo ou do grupo familiar, considerando (i) a modalidade e o custo de aquisição dos bens frente à destinação pretendida aos ativos; (ii) se as estruturas em que estão alocados os ativos são as mais adequadas a partir do exame das vantagens e dos riscos em mantê-los em pessoas físicas e/ou jurídicas; e, por óbvio, (iii) os reflexos tributários que recaem sobre tais ativos.

O objetivo do presente estudo é demonstrar que quando o assunto é a transmissão de bens *causa mortis* e, principalmente, a doação, não é incomum que a capacidade contributiva manifestada pelos contribuintes coincida com pretensões tributárias de diversos entes tributantes. Essa coincidência acentua um cenário de incerteza sobre como os contribuintes podem se planejar ao buscar a economia lícita de recursos.

Interessa-nos, dentro de nosso tema, compreender a precisão empreendida pelo legislador constitucional na demarcação da competência tributária para fins de incidência do ITCMD, com foco especial na análise das regras afeitas à escolha pelo contribuinte do domicílio em que pretenda realizar seus atos sucessórios.

## **Eleição do domicílio do doador como forma de planejamento tributário nas sucessões**

Ao tratar sobre as heranças e doações, a Constituição Federal atribuiu competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir impostos sobre dois campos de materialidade delimitados de acordo com a sua própria definição: (i) a transmissão *causa mortis*; e (ii) as doações, de quaisquer bens ou direitos<sup>1</sup>. A atribuição de competência às diversas unidades da Federação para legislar sobre as incidências tributárias que recaem sobre a transmissão desses bens, no entanto, desperta a possibilidade de um conflito de competência entre os Estados-Membros, não sendo raro que a transferência realizada seja objeto de aspiração tributária de duas ou mais unidades da Federação. É por isso que se elegeu como objeto de estudo, dentre o complexo e vasto tema dos planejamentos tributários nas sucessões, o aspecto espacial do ITCMD.

Antevendo os possíveis conflitos tributários, a própria Constituição Federal estabelece regras de definição de competência, a partir da natureza dos bens e direitos: se (i) móveis ou (ii) imóveis. Enquanto naqueles (i) o ITCMD compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento ou tiver domicílio o doador, nestes (ii) o ITCMD compete ao Estado da situação do bem<sup>2</sup>.

O critério adotado nestes últimos casos confere baixa margem de liberdade para que dois ou mais Estados-Membros busquem exercer sua pretensão tributária sobre a mesma transmissão, diante da presunção da impossibilidade de que um mesmo bem esteja situado, simultaneamente, em dois territórios distintos. A mesma lógica se estende ao processamento de inventários, onde também parece valer a regra de que dois processos de inventário não podem coexistir, já que ainda que duas partes litigantes ingressem de forma concomitante com dois inventários em unidades da federação distintas, tal ato

---

<sup>1</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - Transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; [...]

<sup>2</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - Transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; [...]

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

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

II - Relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal; [...]

resultará, invariavelmente, no reconhecimento do instituto da litispendência com a determinação de seguimento de um único feito.

Os desafios se acentuam quando se está diante de operações de doações. Nesses casos, reforça-se, terá legitimidade ativa para a cobrança do ITCMD o Estado no qual o contribuinte tiver domicílio e, como o ordenamento jurídico brasileiro convive com o instituto da pluralidade de residências, não se descarta a possibilidade de que diversos Estados-Membros defendam que o doador mantinha domicílio em seus territórios, vendo-se este obrigado a cumprir normas e ser fiscalizado por diferentes órgãos, provocado pela exigência do imposto estadual sobre um mesmo fato.

Aqui a controvérsia reside normalmente em saber se o conceito de domicílio adotado pela Constituição Federal e por outros domínios do Direito deve ser equivalente para fins tributários e, ainda, identificar a linha interpretativa adotada pelas Administrações Tributárias ao avaliar a compreensão do termo. Para alcançar as conclusões pretendidas, na seara metodológica, adota-se uma abordagem pragmática, com foco nos pronunciamentos dos Estados de Santa Catarina e São Paulo.

Em primeiro lugar, tem-se que a definição é um tema caro ao Direito Tributário. Sempre que o legislador elege termos constantes da ordem jurídica para sobre eles fazer incidir hipóteses tributárias, há que se examinar se o termo, do ponto de vista tributário, é recepcionado com o mesmo sentido conferido pelo texto constitucional e pelo próprio Direito Privado.

Há que se ter em mente, no entanto, que o Direito positivo é um sistema uno, onde todas as normas jurídicas relacionam-se, de forma hierárquica e coordenada, entre si. No contexto desse sistema unitário, os cortes realizados (ramos do Direito, portanto) são apenas de foros de autonomia didática, e não científica. Assim, “pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a autonomia (no sentido de independência) de qualquer ramo do direito positivo é sempre e unicamente didática<sup>3</sup>”. Esse caminho reforça que embora exista alguma desvinculação do Direito Tributário com relação às demais disciplinas do Direito, a autonomia entre os ramos é meramente didática.

Todavia, transportando para o caso objeto de estudo, enquanto a Constituição Federal não especifica o alcance do signo *domicílio* (apenas estabelecendo que o imposto estadual deve ser recolhido para a unidade da Federação onde possui *domicílio* o doador),

---

<sup>3</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed., São Paulo: Neses, 2007, p. 31.

o Código Civil prevê que, no caso de pessoa natural, define-se como domicílio o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo<sup>4</sup>. Se a pessoa tiver diversas residências onde viva alternadamente, qualquer uma delas poderá ser considerada seu domicílio<sup>5</sup>.

A legislação tributária, por sua vez, prestigia a prevalência do domicílio eleito pelo contribuinte perante o Fisco. Não havendo eleição, o lugar de residência habitual deverá prevalecer<sup>6</sup>. Não é demais esclarecer que essa escolha do domicílio tributário, no entanto, não consiste em ato discricionário do contribuinte, vez que “não existe uma liberdade para o sujeito passivo eleger um domicílio tributário desligado da realidade das coisas. Sua liberdade se limita pelas possibilidades que a realidade oferece. [...] O limite de sua liberdade é a não criação de obstáculo à atividade de fiscalização tributária [...]”<sup>7</sup>.

Evidente, até aí, certa dissociação entre o Direito Civil e o Direito Tributário. Se bem atinarmos aos termos empregados pelo legislador, veremos que no Direito Privado o domicílio é aquele onde o contribuinte fixa residência de forma definitiva, enquanto para fins tributários a residência habitual somente é adotada como domicílio na hipótese de ausência de eleição do domicílio pelo próprio contribuinte.

As Administrações Fazendárias aventuram-se a solucionar, em tese, a problemática, reconhecendo, em alguns casos, que, na qualidade de domicílio eleito, o endereço indicado na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF é o elemento determinante para adequada determinação do domicílio tributário do contribuinte para fins de incidência do ITCMD.

Essa lógica interpretativa foi manifestada pelo Tribunal de Impostos e Taxas – TIT do Estado de São Paulo, no AIIM n. 4.065.748-6<sup>8</sup>. A infração apreciada dizia respeito ao não recolhimento de ITCMD, na qualidade de doador, devido pela operação de doação em dinheiro declarados na DIRPF no exercício de 2010. Ao ser notificado para esclarecimentos acerca da transmissão do bem, o contribuinte reconheceu as doações e

---

<sup>4</sup> Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo.

<sup>5</sup> Art. 71. Se, porém, a pessoa natural tiver diversas residências, onde, alternadamente, viva, considerar-se-á domicílio seu qualquer delas.

<sup>6</sup> Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - Quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade; [...]

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. v.II.

<sup>8</sup> TIT-SP. Auto de Infração e Imposição de Multa n. 4.065.748-6. Delegado Tributário de Julgamento: Baltazar Garcia de Oliveira. DTJ-2/Campinas. Data de julgamento: 16/02/2016.

apresentou comprovantes de residência do Estado de Minas Gerais, embora tenha indicado, em sua DIRPF, o domicílio no Estado de São Paulo.

Em matéria de defesa, o contribuinte alega que o endereço escolhido para relacionamento com o Fisco Federal não implica eleição de domicílio perante o Estado de São Paulo, de modo que dever-se-ia aplicar, no caso concreto, a exceção prevista no Código Tributário Nacional em detrimento da regra geral relativa à eleição de domicílio, reconhecendo como domicílio fiscal o local da residência habitual do contribuinte – Minas Gerais, portanto.

Para a Câmara, no entanto, “houve a manifesta escolha pelo autuado do seu domicílio tributário em sua DIRPF, tendo restado assim definido o local onde o Fisco esperava encontrar o contribuinte”. A compreensão adotada é a de que uma vez eleito o domicílio tributário pelo contribuinte, torna-se irrelevante sua residência, vis-à-vis a regra geral de eleição do domicílio tributário estabelecida na legislação tributária, concluindo que o Estado de São Paulo é o ente que possui legitimidade ativa para a cobrança do ITCMD.

Essas nuances também foram exploradas pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Na Apelação Cível n. 0901799-48.2017.8.24.0023<sup>9</sup>, por exemplo, houve, em razão de uma doação realizada pela genitora em benefício de seu filho no ano de 2010, a quitação do ITCMD perante o Estado do Paraná, domicílio da doadora à época da liberalidade. No entanto, sua Declaração de Imposto de Renda do exercício de 2011 denunciava o Município de Xanxerê/SC como seu domicílio fiscal. Objetivando comprovar a mudança de domicílio para Curitiba, o contribuinte acostou contas de luz, notas fiscais de serviços médicos e apólice de previdência privada.

A Terceira Câmara de Direito Público, na oportunidade, por votação unânime, considerou que os documentos mencionados não são suficientes a demonstrar a mudança de endereço em ânimo definitivo, requisito imprescindível para a caracterização do domicílio. A despeito do acervo probatório apresentado, para o Tribunal, *"as informações prestadas pelo contribuinte em Declaração de Imposto de Renda gozam de presunção de veracidade e de certeza, somente podendo ser elididas com provas cabais a demonstrar a existência de erro"*. Assim, como no caso apreciado a DIRPF estabelecia como

---

<sup>9</sup> TJSC. Apelação Cível n. 0901799-48.2017.8.24.0023. Relator: Desembargador Ronei Danielli. Órgão Julgador: Terceira Câmara de Direito Público. Data de julgamento: 30/04/2019.

domicílio o Estado de Santa Catarina, esse foi reconhecido como ente competente para exigência do tributo<sup>10</sup>.

Essa linha interpretativa proposta enuncia que, ao menos em tese, o ordenamento jurídico convive com a possibilidade de que haja dissonância entre o domicílio civil e o domicílio fiscal, prevalecendo este último para fins de definição do âmbito de incidência do ITCMD. Trata-se, no entanto, de um assunto complexo que convida à reflexão por diversos ângulos.

O primeiro deles diz respeito à busca da intenção do Constituinte ao eleger o signo *domicílio* para fins de incidência do imposto sobre a transmissão de heranças e doações. Conquanto o termo seja uma expressão empregada pelo Direito Privado, faz-se necessário examinar se a compreensão que o signo designa no âmbito civil foi, ou não, acatada pelo texto constitucional. Para que se possa alcançar tal resposta, “a Constituição [...] há de ser lida em seu contexto e é neste que se investigará se houve, ou não, a adoção de um instituto de Direito Privado pelo Constituinte, na discriminação de competências<sup>11</sup>”.

Para iniciar a reflexão sobre esse tema, é oportuno destacar que, embora a formação de sentido da norma passe por enunciados contidos em fragmentos esparsos e em diferentes graus da hierarquia jurídica, toda norma busca o fundamento de validade noutra hierarquicamente superior e, no ordenamento jurídico brasileiro, as normas que figuram no plano constitucional estão no topo da hierarquia. É por isso que, ainda que a

---

<sup>10</sup> É interessante notar que a eleição do domicílio em referida obrigação acessória também é relevante para outras hipóteses de incidência tributária, como nos casos em que o Fisco permanece exigindo o Imposto sobre a Renda da pessoa física que transmite sua Declaração de Ajuste Anual informando que se encontra domiciliada no Brasil, mesmo que esta esteja residindo há anos fora do território nacional. Essa linha interpretativa esbarra na literalidade do texto legal que estabelece a não-residência a partir do décimo terceiro mês independentemente da apresentação de qualquer comunicação formal à Receita Federal do Brasil. Nesses casos, afora alguns desdobramentos, de um lado, os contribuintes defendem que a apresentação de DIRPF não pode ser isoladamente considerada suficiente para evidenciar a condição de residente no Brasil em detrimento da renúncia tácita conformada mediante decurso do tempo ausente fisicamente do território nacional (presunção absoluta da legislação de regência). De outro, as autoridades fazendárias entendem que, nesses casos, muito embora o indivíduo esteja residindo no exterior, há uma espécie de manifestação individual de vontade deste em manter laços em território nacional materializada pela transmissão da declaração de rendimentos, suficiente para caracterizar o *status* de residente fiscal no Brasil (presunção relativa da legislação). O CARF, no Acórdão 2301-007.136/2020, pautado na constatação de que (i) o contribuinte descumpriu as obrigações acessórias relativas à alteração da condição de residência fiscal (apresentação de Comunicação/Declaração de Saída Definitiva do País), além de (ii) continuar apresentando a DIRPF anualmente - sempre com a informação de que residia no em território nacional -, conformou a relação de (dupla) residência do contribuinte e entendeu que os rendimentos auferidos pelo contribuinte, no Brasil e em Portugal, deveriam ser tributados em território nacional - ressalvando, ainda, a possibilidade de se aplicar o acordo firmado entre Brasil e Portugal para evitar a dupla tributação da renda.

<sup>11</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *A lei complementar e a repartição de competências tributárias*. In: IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, p. 679-701, 2012. p. 682.

Constituição Federal não tenha definido o que se entende por domicílio, dentre diversos outros signos, é necessário construir, a partir dela, um conceito mínimo para o termo, “fundado na referência discreta que o legislador fez aos termos que indicam as materialidades de tributos”<sup>12</sup>.

A conclusão que se alcança, observando todo o contexto constitucional em que as atribuições dos entes estão inseridas, é a de que o Constituinte se valeu do conceito de domicílio empregado pelo Direito Privado objetivando não conferir (ou conferir baixa) margem de liberdade para discussões fiscais relativas aos limites da competência tributária para exigência do imposto estadual.

A coerência dessa leitura parte da compreensão de que a definição de competência em matéria tributária se faz a partir da própria Constituição e, encarar a expressão *domicílio* empregada pelo texto constitucional de forma distinta daquela que estabelece a legislação civil para definir o âmbito de incidência do ITCMD, seria admitir que o Constituinte, de forma deliberada e consciente, criou dificuldades intransponíveis para a aplicação do tributo, optando por inviabilizar, ou, ao menos, tumultuar, a exigência do ITCMD pelo próprio Estado que ele, pela repartição de competência constitucional, elegeu competente.

Essa inviabilidade e tumulto, caso o Constituinte incorporasse como sinônimo do signo domicílio o endereço eleito pelo contribuinte, seriam materializados diante da facilidade de manipulação por parte do contribuinte da competência tributária e, conseqüentemente, da sujeição ativa da obrigação tributária, possibilitando que qualquer doador simplesmente indicasse em suas obrigações acessórias alguma unidade da Federação que estabeleça alíquotas menores às operações de transferência de bens sujeitas à incidência de ITCMD, ainda que, no momento da transmissão, ali não residisse de forma habitual e com ânimo definitivo.

Pensar nesses termos seria consentir que um Estado tribute determinada transmissão baseado no argumento de que o doador ali manteve domicílio em momento anterior ou posterior à transmissão, fundamentados por argumentos diversos, seja porque ali o doador amealhou o patrimônio que agora transmite, seja porque este indicou um novo endereço em sua DIRPF em razão de eventual mudança (não simulada) de domicílio após o ato de transferência. O raciocínio, portanto, seria de que o próprio texto

---

<sup>12</sup> ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 39.

constitucional escolhe contribuir para a guerra fiscal entre os Estados e, nesse espírito, fere o pacto federativo.

É adequado admitir, assim, que o signo *domicílio* incorporado pelo texto constitucional é o próprio conceito de domicílio civil, compreendido, nos termos do Direito Privado, como aquele lugar onde a pessoa física estabeleça a sua residência com ânimo definitivo *no momento da liberalidade*.

É por isso que, ao menos para fins de incidência do ITCMD, a legislação tributária não pode contemplar regra de eleição de domicílio sem ferir o critério adotado pela própria Constituição Federal para fins de definição de competência tributária. Essa particularidade é confirmada por Luis Eduardo Schoueri, ao disciplinar que “não é o domicílio fiscal, eleito pelo contribuinte, o hábil a fixar a competência tributária [...]. Se no direito privado se pode concluir qual o domicílio, este se estende às raias do direito tributário, verificando-se, afinal, a impossibilidade de dois Estados pretenderem tributar a mesma transmissão [...]”<sup>13</sup>.

O racional que aqui se emprega não se dissocia das noções adotadas no artigo 110 do Código Tributário Nacional, que estabelece que o legislador infraconstitucional não pode alterar, distorcer ou negligenciar conceitos, formas e institutos de Direito Privado para ampliar competências tributárias constitucionalmente previstas, não podendo redefinir conceitos, “sob pena de, com a “redefinição” acabar por ultrapassar os limites que o próprio constituinte impôs<sup>14</sup>”.

Sem perder de vista o enfoque e sem que se busque esgotar todas as nuances que envolvem esse tema em particular, merece breve comentário ao artigo 110 do Código Tributário Nacional. É que as premissas fixadas acima revelam que a adequada solução para a problemática reside no texto constitucional, ultrapassando, assim, os limites do Direito Privado. Quando o artigo supramencionado torna imperativa a integridade dos conceitos e das formas de Direito Privado que tenham sido utilizados por lei hierarquicamente superior para a definição da competência tributária, o faz de forma redundante e arrisca-se dizer desnecessária. A lógica de que o legislador ordinário não pode ampliar as competências tributárias estabelecidas no texto constitucional é simples

---

<sup>13</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; VASCONCELLOS, Roberto França de. Planejamento Fiscal e Sucessão. In: Planejamento Fiscal – Teoria e Prática, v. 2. São Paulo: Dialética, p. 87-106, 1998, p. 97.

<sup>14</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *A lei complementar e a repartição de competências tributárias*. In: IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, p. 679-701, 2012. p. 685.



e decorre do próprio princípio da supremacia constitucional - existisse ou não o artigo 110.

Retomando o raciocínio, se domicílio para fins tributários também deve ser entendido como local de residência habitual da pessoa física com ânimo definitivo, cabe expor quais as características que circundam a expressão *ânimo definitivo*. Eis, aqui, mais um conflito relacionado ao aspecto espacial do imposto estadual.

Sem ir muito além, a amplitude do termo apenas revela que domicílio é composto de dois elementos: um objetivo, que diz respeito ao ato de fixação em determinado local; e o outro subjetivo, que revela esse ânimo definitivo de permanência<sup>15</sup>, de fixação espacial permanente da pessoa<sup>16</sup>. Sobre esse último, adianta-se que a definição de critérios ou indícios para sua configuração não foi objeto de interpretação pelo Poder Legislativo ou de análise criteriosa pelo Poder Judiciário que, conforme observa Luis Eduardo Schoeuri, se limita “à repetição do comando legal ou a associação a noções vagas e pouco elucidativas”<sup>17</sup>.

Para os que se aventuram a defini-lo, domicílio, enquanto lugar onde a pessoa estabelece residência com ânimo definitivo, consiste na conversão, em regra, do endereço em centro principal de seus negócios jurídicos. É insuficiente, portanto, para a sua configuração o simples ato material de residir, fazendo-se imprescindível a manifestação do “propósito de permanecer (*animus manendi*), convertendo aquele local em centro de suas atividades. Necessidade e fixidez são as suas características<sup>18</sup>”. A amplitude da definição chama a atenção. Dela, no entanto, podem-se extrair algumas conclusões.

Primeiro, não há qualquer limitação temporal considerada suficientemente mínima capaz de demonstrar que a modificação de domicílio, eleita pelo contribuinte, se deu em caráter definitivo ou, ao contrário, de forma temporária. Nesse contexto, imaginemos a transferência de domicílio de um médico, natural e residente na cidade de Ouro Preto/MG, para a cidade de Campinas/SP, em decorrência da aprovação em um concurso público para o Hospital São Luiz Campinas. Durante o período em que ali residiu, com sua esposa e filhos, adquiriu um imóvel para a sua moradia e realizou a

---

<sup>15</sup> GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo Curso de Direito Civil*. 25 ed. São Paulo, SaraivaJur, 2023. p. 114.

<sup>16</sup> DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil*. 39 ed. São Paulo, SaraivaJur, 2022. p. 86.

<sup>17</sup> SCHOEURI, Luis Eduardo. *Regras de residência fiscal da pessoa física no direito comparado e no direito brasileiro*. Revista Tributária das Américas. vol. 5. 2012.

<sup>18</sup> GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo Curso de Direito Civil*. 25 ed. São Paulo, SaraivaJur, 2023. p. 114.

doação de valores, em espécie, aos seus genitores. Pensamos, agora, que após seis meses, o médico tenha sido surpreendido com a aprovação em novo concurso público prestado para o Hospital Santo Antônio, em Blumenau/SC, cidade em que passou a residir pelos anos subsequentes, indicando em suas respectivas obrigações acessórias posteriores.

Afirmar que a mudança de domicílio para o Estado de São Paulo, residência habitual do médico doador no momento da transmissão dos valores aos seus genitores, ocorreu com ânimo definitivo é matéria de fácil percepção, ainda que essa somente tenha sido ali fixada por curto período. Não há, assim, outro ente competente para exigência do tributo se não o Estado de São Paulo.

Racional semelhante foi adotado pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina<sup>19</sup>, em caso concreto em que o doador tinha domicílio no Município de Teresópolis, Estado do Rio de Janeiro, à época do negócio jurídico (janeiro/2010). A sequência de atos constitutivos de negócios jurídicos distintos foi, no caso apreciado, suficiente para comprovar o domicílio do doador no Estado do Rio de Janeiro no momento do fato gerador, a despeito do breve lapso temporal em que sucedeu o ato de doação e a eleição de novo domicílio. Na circunstância, a doação ocorreu em janeiro de 2010, após a venda de um imóvel localizado no Município do Rio de Janeiro, cujo valor recebido com a alienação motivou a aquisição de um imóvel no Estado de Santa Catarina em maio de 2010. De forma adicional, o endereço indicado como domicílio do doador na Declaração de Ajuste Anual (ano-calendário de 2009) foi alienado em outubro de 2010.

Alguns elementos presentes na hipótese denunciaram que o domicílio do doador permaneceu no Município de Teresópolis até o momento da venda do bem em outubro/2010: comprovantes de residência do doador, consumo de energia elétrica, de sua titularidade, em valor substancial; indicação do domicílio no instrumento da venda em outubro/2010. Esse itinerário foi suficiente para denunciar que a mudança para o Estado de Santa Catarina somente ocorreu em maio/2010 (data de aquisição da propriedade no Estado de Santa Catarina), depois de já ocorrida a doação, sendo o Estado do Rio de Janeiro, portanto, o ente competente para exigir o tributo.

As premissas fixadas nessa decisão com relação ao limite temporal são valiosas e introduzem o segundo aspecto: a subjetividade do termo. Enquanto figura relacionada intimamente com o *animus* do indivíduo, o ânimo definitivo somente poderá ser aferido a partir de fatos e circunstâncias individuais. A mera residência física por determinado

---

<sup>19</sup> TJSC. Apelação n. 0001042-40.2018.8.24.0057. Relator: Hélio do Valle Pereira. Órgão: Quinta Câmara de Direito Público. Data de julgamento: 06/12/2022.

período, assim, não configuraria indício automático da intenção do indivíduo. A mera indicação de endereço na DIRPF, isoladamente considerada, também não o é. Propriedade de imóveis? Exercício da profissão? Frequência médica regular? Todos esses são apenas signos presuntivos que abrem margem para uma imprescindível análise casuística e aprofundada sobre os fatos e circunstâncias relacionadas ao comportamento de cada indivíduo para fins da caracterização domicílio - *animus*<sup>20</sup>.

Diante desse contexto, apesar de não consolidar os fatores determinantes para fins de caracterização do ânimo definitivo, ao analisar a divergência entre a correta fixação de domicílio em território nacional ou no exterior - circunstância que impediria a exigência do ITCMD, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo<sup>21</sup> elencou itens que são capazes de demonstrar a ausência de *animus* do indivíduo em manter domicílio em território nacional: contrato de aquisição de imóvel, em nome dos doadores, em Portugal; transmissão de Declaração de Ajuste Anual onde consta endereço dos doadores em Portugal; seguro saúde; pacote de televisão; telefone; compra de dois veículos e titularidade de conta bancária.

Para o órgão, “esses documentos comprovam a residência com ânimo definitivo dos doadores, sendo desnecessária a expedição de ofício aos órgãos oficiais, já que os documentos encartados aos autos esclarecem a dúvida”. Assim, se suficientes para não caracterizar o domicílio em território nacional dada a ausência de ânimo definitivo, considera-se que também o são, portanto, para fins de fixação de domicílio estadual, na hipótese de eventual mudança<sup>22</sup>.

De tudo o que foi visto, constrói-se a compreensão, distanciando-se da manifestação da intenção do contribuinte e estreitando uma vinculação com circunstâncias objetivas e externas, de que domicílio é o lugar onde o contribuinte estabelece de forma fixa e continuada, ainda que em período curto de tempo, o centro principal de seus negócios e interesses, em regra, econômicos, sociais, familiares e pessoais, determinado por circunstâncias que revelem não só a manutenção de uma acomodação residencial e profissional disponível em seu benefício, mas também sua efetiva e regular utilização.

---

<sup>20</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Residência fiscal da pessoa física*. In: Revista de Direito Tributário Atual n. 28. São Paulo: IBDT/Dialética, p. 149-172, 2012, p. 172.

<sup>21</sup> TJSP. Apelação n. 1004216-32.2017.8.26.0053. Relator: Claudio Augusto Pedrassi. Órgão Julgador: 2ª Câmara de Direito Público. Data de Julgamento: 05/12/2017.

<sup>22</sup> Ressalta-se, ainda, que no caso concreto, eram realizadas viagens frequentes pelos doadores ao Brasil, em razão de negócios e vínculos familiares. Estas, isoladamente consideradas, foram tidas como insuficientes para configurar o ânimo definitivo de se manterem no Brasil.

A fixação de todas essas premissas é oportuna na medida em que possibilita que o contribuinte opere uma mudança de domicílio como alternativa de planejamento tributário para realização de eventuais operações de doação, mediante alteração também do Estado competente para tributá-lo. A medida pode ser perfectibilizada mediante fixação de domicílio, de forma (i) prévia à doação e (ii) desde que não simulada<sup>23</sup>, em território estadual que estabeleça normas tributárias mais vantajosas à operação.

Abrem-se parênteses para destacar que essas vantagens são inerentes à ausência de uniformidade no território nacional da base de cálculo e da alíquota do imposto estadual objeto de análise. Assim, a carga tributária que recai sobre o ato de transmissão poderá ser distinta a depender do Estado-Membro em que o contribuinte estabeleça domicílio e da legislação por ele adotada.

Com base nas regras da Constituição Federal e observando o limite máximo de alíquotas, são os próprios Estados responsáveis por estabelecer as situações que indicam em que o imposto é devido e como deve ser calculado. Como inexiste uniformidade nas alíquotas eleitas pelos legisladores estaduais, encontrando-se algumas fixas (São Paulo, por exemplo, adota 4%) e outras progressivas (em Santa Catarina, o imposto varia de 1% a 8%), cria-se um quadro com diferentes cargas de ITCMD, tornando os custos tributários na transmissão de heranças ou doações mais favoráveis em alguns Estados em detrimento de outros.

Aliado a tal consideração, destaca-se a possibilidade de que alguns Estados prescrevam, dentro do seu próprio território, alíquotas diferentes para cada uma das materialidades, transmissão *causa mortis* ou doação, sendo que, o valor da alíquota do ITCMD exigido nestes casos pode ser menor do que a alíquota que recai sobre aqueles. Todas essas previsões são estímulos à realização de planejamentos tributários nas sucessões.

Em adição à possibilidade de se planejar elegendo uma alíquota mais favorável, é importante observar também algumas vantagens associadas à base de cálculo do ITCMD. A primeira delas diz respeito à possibilidade de que o imposto estadual incida sobre uma base de cálculo menor no caso da doação das participações societárias quando comparada à base calculada sobre o valor dos imóveis. Não é incomum, portanto,

---

<sup>23</sup> Reforça-se a necessidade de que o contribuinte transite na esfera da licitude por ocasião de seu planejamento tributário, em cuja circunstância se torna defeso ao Fisco imiscuir-se em deliberações internas. Não cabe à administração tributária julgar a pertinência das decisões tomadas no exercício de sua livre iniciativa, fazendo-se a exceção à possibilidade de desconsideração de cenários construídos exclusivamente com intuito de acobertar situações tributáveis.

considerando esse cenário, que as pessoas físicas constituam *holdings*. Essas, além de propiciarem a otimização de custos tributários e acomodação do patrimônio sob a perspectiva da proteção patrimonial, apresentam vantagens de várias ordens, como a “manutenção do patrimônio, concentração do voto, convergência de interesses, normatização do relacionamento entre os sócios, etc.”<sup>24</sup>.

A vantagem, da perspectiva tributária, pode ser melhor compreendida se conjugada com a análise dos termos empregados pela legislação paulista e da linha interpretativa adotada nos pronunciamentos das Administrações Tributárias do Estado de São Paulo.

Avançando nesse raciocínio, tem-se que o legislador, no corpo da Lei Estadual n. 10.705/2000, dispôs que a base de cálculo, sobre a qual recai o imposto incidente sobre a transmissão de qualquer bem ou direito por sucessão legítima ou testamentária ou por doação é o valor venal do bem ou direito transmitido<sup>25</sup>, sendo que “considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação<sup>26</sup>”.

De forma diversa, no caso de bens móveis, aqui incluídas as participações societárias, a lei autoriza expressamente, em caso de inexistência de negociação do título patrimonial em bolsa de valores, o uso do valor patrimonial das participações societárias para fins de definição da base de cálculo<sup>27</sup>.

Ao interpretar os termos adotados pelo legislador estadual, considerando que a expressão *valor patrimonial* é indefinida no texto legal, os pronunciamentos administrativos e os pronunciamentos judiciais foram por caminhos distintos ao avaliar as operações de doações de participações societárias: os pronunciamentos administrativos, de um lado, pretendem empregar à expressão a atribuição de sentido de *valor patrimonial real*, ou seja, aquele valor patrimonial que mais se aproxima do valor

---

<sup>24</sup> KIGNEL, Luiz; SETTI, Márcia; LONGO, José Henrique. *Planejamento Sucessório*. São Paulo: Noeses, 2023, p. 285

<sup>25</sup> Art. 9º. A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo).

<sup>26</sup> Art. 9º. [...] § 1º - Para os fins de que trata esta lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.

<sup>27</sup> Art. 14. No caso de bem móvel ou direito não abrangido pelo disposto nos artigos 9º, 10 e 13, a base de cálculo é o valor corrente de mercado do bem, título, crédito ou direito, na data da transmissão ou do ato translativo. [...]

§ 3º. Nos casos em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital social não for objeto de negociação ou não tiver sido negociado nos últimos 180 (cento e oitenta) dias, admitir-se-á o respectivo valor patrimonial.

de mercado<sup>28</sup>; de outro, os pronunciamentos judiciais entendem que o contribuinte deverá calcular o ITCMD devido ao ente federativo com base em seu *valor patrimonial contábil* – o que seria, portanto, favorável aos contribuintes. O raciocínio dessa última vertente merece refletidas considerações.

Ao apreciar a questão, o Tribunal de Justiça de São Paulo privilegia a compreensão de que a base de cálculo deve ser entendida como o valor patrimonial contábil<sup>29</sup>. O racional empregado comporta, em especial, duas reflexões. A primeira delas é relacionada à necessidade de adoção do valor patrimonial contábil meramente diante da ausência de previsão legal que determine que o valor patrimonial da quota a ser utilizado como base de cálculo do ITCMD seja o valor patrimonial real. Assim, note-se, a validade do uso do seu valor real contábil, para o Tribunal, decorre diretamente da ausência de previsão legal para que se utilize o valor patrimonial real. A segunda delas, por sua vez, diz respeito à ausência de vedação legal. Para o órgão, além de a legislação não esclarecer o alcance do termo, está também não veda a utilização do valor patrimonial contábil da quota no cálculo do imposto estadual, devendo o critério ser aceito, portanto, quando adotado pelos contribuintes.

A lógica que acompanha a linha interpretativa desenhada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, muito embora favoreça e incentive a realização de planejamentos de atos sucessórios a partir da eleição, não simulada, do domicílio do doador, não se encontra livre de críticas, considerando, sobretudo, a necessidade de alinhamento das interpretações estaduais à materialidade e à base de cálculo do imposto estadual previstas no texto constitucional e na legislação complementar.

---

<sup>28</sup> Essa foi a compreensão adotada, por exemplo, na Resposta à Consulta Tributária n. 27578/2023, publicada no dia 15/05/2023. Pela relevância, transcreve-se a ementa: ITCMD – Transmissão causa mortis – Sobrepartilha – Base de cálculo e acréscimos legais. I. O valor da base de cálculo é considerado na data da abertura da sucessão, devendo ser atualizado monetariamente, a partir do dia seguinte, segundo a variação da Unidade Fiscal do Estado de São Paulo – UFESP. II. Para efeitos de cálculo do ITCMD, o valor a ser atribuído às quotas sociais de empresas deve refletir o seu valor de mercado. III. Admite-se o valor patrimonial, desde que se leve em conta o valor patrimonial real, ou seja, aquele que mais se aproxima do valor de mercado (valor com que as referidas quotas de patrimônio seriam passíveis de ser negociadas no mercado - preço de venda). IV. Nos casos em que parte do ITCMD seja recolhida após o decurso dos prazos estabelecidos em legislação, os valores remanescentes sujeitam-se aos acréscimos legais.

<sup>29</sup> TJSP. Apelação Cível n. 1005874-91.2016.8.26.0032. Relator: Maria Laura Tavares. Órgão Julgador: 5ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo. Data de Julgamento: 18/12/2017. TJSP. Apelação Cível n. 1005873-09.2016.8.26.0032. Relator: Marcelo L Theodósio. Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo. Data de Julgamento: 19/06/2018. TJSP. Apelação Cível n. 1016005-31.2019.8.26.0482. Relator: Spoladore Dominguez. Órgão Julgador: 13ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo. Data de Julgamento: 15/06/2021.

Rememoremos: o ITCMD trata-se de tributo que deve ser calculado sobre o valor venal do bem<sup>30</sup>, não podendo ser superavaliado por expectativas de valor de um direito ainda não concretizado ou reduzido por critérios que não espelhem a real capacidade contributiva manifestada com a operação de transmissão, já que a sua materialidade é a própria transferência do direito.

Assim, considerar como adequada a adoção da base de cálculo que represente o valor patrimonial contábil da sociedade apenas diante da inexistência (i) de norma jurídica estadual que esclareça a intenção do legislador ao adotar o termo ou (ii) de norma jurídica que vede a utilização do valor patrimonial contábil, não parece ser a melhor compreensão sobre a matéria, sobretudo à luz da hierarquia das normas, que não permite, por exemplo, que a legislação estadual sobreponha-se ao próprio texto constitucional ou à legislação complementar e altere, assim, as bases tributáveis – ainda que resulte em interpretação favorável ao contribuinte.

Essa controvérsia parece ser melhor delineada pelo Estado de Santa Catarina, ao prever expressamente<sup>31</sup> que o valor das ações, quotas, participações ou de quaisquer títulos representativos do capital social de sociedades empresárias, sociedades simples ou do patrimônio de empresário ou da empresa individual de responsabilidade limitada, não negociados em bolsa, será considerado o valor do patrimônio líquido ajustado pela reavaliação dos ativos e passivos ao valor de mercado na data do envio ao fisco das informações relativas ao imposto.

A legislação estadual ainda esclarece que na hipótese em que o valor declarado não refletir o valor real ajustado ao mercado dos bens e direitos integrantes do ativo ou das obrigações constantes no passivo das pessoas ali referidas, o valor venal desses poderá ser arbitrado pela Fazenda Estadual como o valor médio praticado pelo mercado na praça onde localizado o bem, o direito, o título, o crédito, a ação ou a quota<sup>32</sup>.

---

<sup>30</sup> Código Tributário Nacional:

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

<sup>31</sup> Decreto n. 1.587 de 26 de novembro de 2021:

Art. 6º. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos, dos títulos ou dos créditos transmitidos ou doados.

(...)

§ 4º O valor das ações, quotas, participações ou de quaisquer títulos representativos do capital social de sociedades empresárias, sociedades simples ou do patrimônio de empresário ou da empresa individual de responsabilidade limitada, não negociados em bolsa, será o valor do patrimônio líquido ajustado pela reavaliação dos ativos e passivos ao valor de mercado na data do envio da DIEF-ITCMD.

<sup>32</sup> Decreto n. 1.587 de 26 de novembro de 2021:

Art. 6º. [...]

Merece ênfase, para encerrar, o destaque para mais uma alternativa de planejamento no momento da constituição de uma pessoa jurídica. Essa possibilidade comparece, ainda, em momento anterior às eventuais operações de doação, devendo ser ponderada no momento de aporte de imóveis, por exemplo, ao capital da pessoa jurídica constituída. Para que a vantagem possa ser ilustrada, destaca-se, nas próximas linhas, breves recortes sobre o sistema de tributação que acompanha o ato de integralização de bens em pessoa jurídica.

De acordo com a legislação tributária, se a pessoa jurídica auferiu ganho ou lucro na alienação de ações, seja em operação de compra e venda, incorporação ou de permuta por outras ações, o ganho ou lucro será submetido à tributação. Nesta hipótese, a base tributável será o resultado positivo verificado a partir do confronto entre o valor pago pela ação (custo de aquisição) e o valor da alienação<sup>33</sup>. É pressuposto, portanto, da apuração e tributação do ganho de capital que exista, em um primeiro momento, a aquisição de certo bem ou direito a um determinado custo e que, no futuro, sua alienação seja realizada em preço que supere o respectivo custo de aquisição.

O legislador, no entanto, optou por conferir um tratamento simétrico para a redução de capital e integralização de capital, admitindo que as pessoas físicas possam transferir a pessoas jurídicas, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração

---

§ 6º A Fazenda Estadual poderá arbitrar como valor venal o valor médio praticado pelo mercado na praça onde localizado o bem, o direito, o título, o crédito, a ação ou a quota, se constatado que o valor declarado pelo sujeito passivo é inferior àquele.

§ 7º Na hipótese de o valor declarado nos moldes do § 4º deste artigo não refletir o valor real ajustado ao mercado dos bens e direitos integrantes do ativo ou das obrigações constantes no passivo das pessoas ali referidas, o valor venal desses poderá ser arbitrado pela Fazenda Estadual nos moldes do § 6º deste artigo

<sup>33</sup> Lei n. 7.713/88:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. [...]

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.



de bens ou pelo valor de mercado<sup>34</sup>, sendo que a tributação será devida, à opção do contribuinte, se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens<sup>35</sup>.

Transportando essas noções para os atos de planejamento, note-se que, como medida lícita voltada à evitar a tributação sobre o ganho de capital no momento da integralização, as pessoas físicas podem transferir bens para estabelecimentos pelo valor constante em suas respectivas Declarações de Ajuste Anual. Em termos práticos, o bem detido pela pessoa física é retirado da sua declaração de bens, passando a constar, por valor idêntico, quotas/ações da sociedade empresarial. Neste cenário, não há ganho, há apenas meras movimentações patrimoniais sem qualquer elemento novo de riqueza - passível de ser objeto de tributação - que se incorpore ao patrimônio. Ainda que se possa supor um acréscimo no momento da “troca”, esse é meramente potencial – não há disponibilidade jurídica ou econômica da renda.

A economia da estrutura poderá repercutir efeitos, inclusive, em eventual ato de doação. Essa noção se associa às bases de cálculo favorecidas, conferidas por determinadas legislações estaduais, a exemplo do Estado de São Paulo, que conforme enunciado acima, (i) elegem o valor patrimonial como base de cálculo nas operações de doações de participações societárias e (ii) atribuem à expressão sentido de *valor patrimonial contábil*. Por essa lente, a base de cálculo eleita para o ato de doação das participações societárias poderá ser, em alguns casos, semelhante ao valor dos bens que foram aportados pelo mesmo custo histórico constante na declaração de bens da pessoa física na entidade. Trata-se de medida que representa resultado relevante para fins tributários, a depender dos termos da legislação estadual.

Esse temperamento não pode ser observado de forma isolada. Economias também representativas podem ser verificadas, em alguns casos, se adotado caminho inverso. Essa afirmação decorre da premissa de que o ganho de capital na alienação de imóveis é sujeito a reduções (FR1 e FR2) baseadas no tempo de propriedade do bem, não se descartando a hipótese de que, na transmissão a valor de mercado de imóveis que o falecido ou doador já era proprietário por longo período, os descontos significativos de

---

<sup>34</sup> Lei n. 9.249/95:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

<sup>35</sup> Lei n. 9.249/95:

Art. 23. [...]§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

ganho de capital incidente no momento da doação superem, do ponto de vista tributário, o valor que seria devido pelos herdeiros/donatários em subseqüente transferência do bem.