

LAMAU	BIBLIOTECA
N.º Registro:	CODIGO:
Data:	RS 72 p
Rubrica:	

PLANEJAMENTO FISCAL

Teoria e Prática

2º volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

- ANA CLÁUDIA AKIE UTUMI
- HERMES MARCELO HUCK
- HUGO DE BRITO MACHADO
- JOÃO DÁCIO ROLIM
- JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
- LUÍS EDUARDO SCHOUERI
- RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA
- ROBERTO FRANÇA DE VASCONCELLOS
- ROBERTO QUIROGA MOSQUERA
- RUTNÉA NAVARRO GUERREIRO
- SACHA CALMON NAVARRO COELHO

LUÍS EDUARDO SCHOUERI



São Paulo - 1998

Adi

E
P
I

Ec
Ur

1

Planejamento Fiscal e Sucessão

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Doutor e Livre-Docente da Cadeira de Direito Tributário na Faculdade de Direito da USP, Mestre em Direito Tributário Internacional pela Universidade de Munique (Alemanha), Professor da EAESP/FGV, Advogado em São Paulo.



ROBERTO FRANÇA DE VASCONCELLOS

Mestrando em Direito Tributário na Faculdade de Direito da USP, Advogado em São Paulo.



Planejamento Fiscal e Sucessão

LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI

ROBERTO FRANÇA DE VASCONCELLOS

1. Introdução

Limitação do escopo

1.1 O tema do planejamento fiscal na sucessão convida o estudioso do Direito Tributário a uma análise complexa seja pela variedade de tributos envolvidos - em geral, transmissão de bens *causa mortis* e doação; transmissão de bens imóveis por ato *inter vivos* e imposto de renda - além de não ser infrequente que a capacidade contributiva assim manifestada coincida com pretensões tributárias de diversos entes tributantes.

1.1.1 O planejamento fiscal nesta seara pressupõe, destarte, um prévio conhecimento dos tributos que seriam provocados pela transmissão planejada, compreendendo todos os aspectos das hipóteses contempladas pelos legisladores.

1.1.2 Nosso estudo não pretende esgotar todos os pontos relevantes num planejamento fiscal sucessório. Tal tarefa exigiria anos de pesquisa e verdadeiros tratados em matéria tributária. Assim, tendo em vista que, de regra, o imposto de renda não atinge, no Brasil, as transmissões por doações e sucessões¹, nosso estudo não contemplará seus aspectos. Não podemos deixar de alertar, outrossim, que o referido imposto pode ser relevante, caso se cogite de sucessão envolvendo questões internacionais.

1.1.3 Ainda voltando-nos apenas às transmissões de bens, temos, ao lado do imposto estadual sobre as heranças e doações, o municipal, que versa sobre as transmissões de bens imóveis por ato oneroso *inter vivos*. Novamente, deve-se considerar que algumas operações que se contemplam no planejamento fiscal, ao afastar a incidência do imposto estadual, acabam por implicar a exigibilidade de imposto municipal. Nosso estudo não versará sobre o último, senão

¹ Excetuado o eventual ganho de capital do doador ou do "de cujus", contemplado pelo artigo 23 da Lei nº 9.532/97.

quando indispensável para compreender as razões porque se afasta uma ou outra alternativa de planejamento.

1.1.4 Apresentadas tais limitações, podemos, agora com maior conforto, apresentar como escopo de nosso estudo o planejamento fiscal no campo do imposto sobre heranças e doações.

Plano do estudo

1.2 Tratando-se de imposto estadual, regulado diversamente pelas várias unidades da Federação, o planejamento fiscal do imposto sobre heranças e doações exige, num primeiro momento, o conhecimento do seu aspecto espacial. O objetivo, aqui, é investigar a possibilidade de ocorrência de bitributação interna, i.e., se mais de uma unidade da Federação poderá vir a pretender exigir se recolha imposto sobre determinada transmissão. Em caso positivo, investigar-se-á a sobrevivência do conflito diante da rígida repartição de competências desenhada por nosso sistema constitucional. As conclusões que se extraírem servirão de pano de fundo para estudo com idêntico escopo, mas considerando os aspectos internacionais do imposto. Para o planejamento tributário, o levantamento do aspecto espacial do imposto apresenta duas vantagens: (i) conhecer quais os poderes tributantes que podem voltar seus olhos à transmissão; e (ii) estabelecer qual o melhor local para uma transmissão, tendo em vista seu conhecimento das legislações aplicáveis.

1.3 Num segundo momento, partiremos para a análise do aspecto material da hipótese de incidência do imposto, buscando estabelecer alguns de seus limites. Em síntese, o objetivo, aqui, será contemplar algumas hipóteses que fogem à incidência do imposto em comento. As conclusões da primeira parte serão retomadas, já que inexistem, para o imposto sobre heranças e doações, uniformidade de disciplina legislativa, sendo possível que uma mesma hipótese seja contemplada por um Estado Membro (incidência) e não por outro (não-incidência).

1.4 Juntamente com o aspecto material da hipótese de incidência, a base de cálculo do imposto não é elemento uniforme no território nacional. Uma breve incursão em suas peculiaridades poderá revelar que idêntica transmissão poderá ser alvo de carga tributária diversa, conforme a legislação a ela atinente.

2. O Aspecto Espacial do Imposto

Considerações sobre a territorialidade

2.1 O tema da territorialidade dos impostos, longe de pacificado, apresenta múltiplas questões, muitas vezes decorrentes do fato de que nem sempre se conhece com exatidão o que se quer dizer por "territorialidade".

2.1.1 Como anotou Xavier, numa primeira acepção, o princípio da territorialidade apenas afirma que as leis tributárias internas se aplicam no território nacional de modo generalizado, inclusive aos não nacionais (territorialidade em sentido positivo), vedada a aplicação de leis estrangeiras pelos órgãos de jurisdição local (territorialidade em sentido negativo)². Neste sentido, poder-se-ia dizer que o princípio da territorialidade é plenamente aceito na esfera internacional.

2.1.2 Em outra acepção o princípio da territorialidade é aplicado na distinção entre a territorialidade em sentido material e formal, o último referindo-se à impossibilidade de a lei tributária ser imposta fora dos limites do território (o que implicaria uma violação, por um Estado, da soberania exercida por outro). Em sentido material, o princípio da territorialidade diria respeito, apenas, ao alcance abstrato das normas (i.e., acerca da possibilidade de a lei tributária contemplar fatos ocorridos em território estrangeiro)³. Na doutrina voltada ao direito tributário internacional, afasta-se a existência de um princípio da territorialidade em sentido material⁴.

2.1.3 Por último, distingue Xavier a territorialidade em sentido pessoal daquela em sentido real, exigindo o primeiro que a tributação se limite a atingir pessoas sediadas, domiciliadas ou residentes no território, enquanto em sentido real, a territorialidade exigiria que a situação tributada tivesse vínculo com o território (local da fonte de produção ou pagamento de um rendimento, o local do estabelecimento permanente, o local do exercício da atividade ou da situação

² Cf. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais*, 4ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1995, p. 22.

³ Cf. Ottmar Bühler, *Prinzipien des internationalen Steuerrechts - ISIR - Ein Systematischer Versuch*, Amsterdam, Internationales Steuermeldungsbüro, 1964, pp. 163-164.

⁴ Cf. Spitaler, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, 2ª edição, Colônia, Otto Schmidt, 1967, pp. 163-164; Vogel, "Theorie und Praxis im Internationales Steuerrecht", in *Deutsches Steuerrecht*, ano 6, 1968, pp. 427-434.

do bem etc.)⁵. Bulhões Pedreira denomina “econômico” o critério da determinação da competência tributária baseado no local da produção do rendimento e “político” o critério baseado no local de residência do beneficiário do rendimento⁶. A territorialidade em sentido real é o que a doutrina denomina, hoje, de princípio da fonte, enquanto o princípio da residência se vincula à territorialidade em sentido pessoal.

Territorialidade no imposto sobre heranças e doações

2.2 Trazidas estas noções, importa ver se o princípio da territorialidade, em qualquer de suas três acepções, é aplicável ao imposto sobre heranças e doações.

2.2.1 Tomado o primeiro sentido do termo, verifica-se que a territorialidade em sentido positivo é plenamente contemplada por nosso sistema constitucional, garantindo que sempre uma lei nacional se aplicará em nosso território. Dada, outrossim, a peculiaridade de nosso sistema federal, encontra-se já no texto constitucional o alcance deste princípio, na medida que, elegendo o próprio constituinte os elementos de conexão aplicáveis às leis estaduais, verificar-se-á que por vezes não se aplicará uma lei estadual a fenômeno ocorrido no respectivo território porque outra lei estadual terá a aplicação para o caso. Pode-se dizer, outrossim, que a lei estadual se estenderá por todo o seu território, quando ali se encontrarem presentes os elementos de conexão previstos constitucionalmente. No sentido negativo, temos que um Estado nunca aplica, em matéria tributária, lei de outro Estado e, neste sentido, é plenamente aplicável o princípio da territorialidade.

2.2.2 Maior dificuldade se enfrenta quando se contempla o segundo sentido para o princípio da territorialidade.

2.2.2.1 Conquanto a territorialidade formal não ofereça qualquer dúvida, resta investigar se, no âmbito do imposto sobre heranças e doações, pode-se falar em territorialidade em sentido material, impedindo seja a contemplação, pelo legislador, de fatos ocorridos no exterior (territorialidade material no âmbito internacional), seja

⁵ Cf. Alberto Xavier, *op. cit.* (nota 2), p. 23.

⁶ Cf. José Luiz Bulhões Pedreira, *Imposto de Renda*, Rio de Janeiro, Justec, 1971, pp. 2-67.

uma limitação ao legislador estadual na inclusão, em seu espectro tributário, de situações ocorridas em outros Estados.

2.2.2.2 Neste diapasão, oportuno trazer a lume as reflexões de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (in “Territorialidade da Lei Tributária Estadual” - Revista de Direito Tributário, pp. 44 e seguintes), que analisando acuradamente a questão, afirmaram:

“A virtude que possuem as normas no sentido de colher certos fatos, imputando-lhes os efeitos jurídicos previstos, supõe o acontecimento desses fatos em local compreendido no seu respectivo âmbito de validade: o território do Estado que editou essa norma.”

2.2.2.3 Para assim advertirem os mesmos autores:

“Nesse sentido, a fórmula singela de dizer-se que a ‘lei incide sobre fatos acontecidos no território do Estado que a criou’, embora juridicamente correta, pode mostrar-se insuficiente para revelar a riqueza de conteúdo que se envolve nessa afirmação.

(...)

Deve-se reconhecer a virtude da lei (no construir a hipótese normativa) de inclusive imputar, especialmente, a ocorrência do fato a local distinto daquele em que, materialmente, ele acontece. E assim, reputar ocorrido aqui fato ou situação concretamente acontecido alhures”.

2.2.2.4 Deste modo, admissível, em tese, uma extra-atividade da lei tributária do Estado-Membro, implicando, no âmbito interno, inexistência de qualquer territorialidade no seu sentido material.

2.2.2.5 Trazendo esses conceitos para o campo do imposto sobre herança e doações, podemos observar que o fenômeno da extra-atividade da lei estadual veio a ser encampado pela Constituição Federal, conclusão que emerge da leitura do seu artigo 155, § 1º, inciso II, que proclama:

“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”.

2.2.2.6 Considerando, por exemplo, que o crédito a que alude o dispositivo transcrito pode ter derivado de um negócio celebrado em um determinado Estado-Membro, existe a possibilidade que a transmissão desse crédito venha a ser tributado pela lei de outro Es-

tado-Membro, vale dizer, a lei tributária estará extrapolando as fronteiras territoriais, teremos, então, a extra-atividade da lei. O mesmo se diga do caso de uma transmissão de ações de uma empresa situada em outro Estado-Membro.

2.2.2.7 Se dentro dos limites da Federação, inexistente qualquer limitação ao campo de abrangência da norma (territorialidade material), quer nos parecer que por igual razão descabe qualquer tentativa de se limitar a atuação do legislador, no caso de contemplar bens móveis, títulos e créditos no exterior, desde que o doador ou o inventário ou arrolamento se localizem no território do Estado-Membro.

2.2.3 Finalmente, voltando-nos ao terceiro sentido do princípio da territorialidade, verifica-se, a partir dos dois primeiros incisos do artigo 155, § 1º, que o constituinte adotou, no que tange à transmissão de bens imóveis, o critério real, enquanto para os bens móveis, títulos e créditos, vige o critério pessoal.

2.2.3.1 Neste ponto se faz relevante o estudo do terceiro inciso do mesmo dispositivo constitucional, que exige lei complementar para regular sua instituição, quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

2.2.3.2 Entendemos que a norma ora em exame não pode ser estudada isoladamente dos incisos que a antecedem.

2.2.3.2.1 Tomemos um exemplo: seja uma sucessão envolvendo dois bens - um imóvel, situado em Pernambuco e uma conta bancária, na Suíça. Admita-se que o inventário foi processado em Alagoas, onde residia o *de cuius*. Será necessária lei complementar? Acreditamos que não, já que as normas dos dois primeiros incisos do § 1º do artigo 155 do texto constitucional já resolvem, por completo, o conflito, assegurando a Pernambuco a tributação da transmissão do imóvel e a Alagoas a da conta corrente no exterior.

2.2.3.2.2 Admita-se, agora, exemplo inverso: sucessão envolvendo imóvel na Suíça e conta bancária em Alagoas; *de cuius* residia na Suíça, onde se processou seu inventário. Neste caso, vê-se que as duas primeiras normas não resolvem a competência, fazendo-se necessária lei complementar.

2.2.3.3 A partir de tais exemplos, fica mais fácil concluirmos que, no que tange a bens imóveis, vale a territorialidade real: o Estado onde se situar o bem será competente para a tributação *independen-*

dentemente da residência do doador ou de onde se processar o inventário ou arrolamento⁷.

2.2.3.4 De igual modo, para bens móveis, direitos e créditos, basta que o doador tenha domicílio no Estado ou ali se processe o inventário ou arrolamento, para que este Estado seja competente para a tributação.

2.2.3.5 Havendo bem imóvel no exterior, ou processando-se no exterior o inventário pelo qual se transmitem bens móveis, direitos e créditos, ou ali residindo seu doador, caberá à lei complementar definir a competência para a tributação. Notamos, neste ponto, que o legislador complementar não encontra qualquer outra limitação a sua atuação. Apenas argumentos de ordem prática é que limitarão tal tributação. Assim, embora nada impeça se tribute a transmissão de bem no exterior, por inventário correndo no exterior e herdeiro também não domiciliado no País, a eleição de pelo menos um elemento nacional pode revelar-se necessária para permitir que se exerça, de fato, o poder tributário.

Territorialidade e conflitos de competência: a bitributação

2.3 Tema relevante no estudo do aspecto espacial do imposto é o do conflito de competências. Considerando ser o Brasil uma Federação, tendo sido atribuída aos Estados a competência para legislar sobre a transmissão causa mortis e doações, não está descartada a possibilidade de um conflito de legislação entre os respectivos Estados-Membros, dando-se a bitributação.

2.3.1 A bitributação pode ser entendida como "a exigência de impostos semelhantes, por dois (ou mais) Estados, incidentes sobre o mesmo contribuinte e referentes ao mesmo fato e a idêntico período"⁸. Essencialmente, pode-se afirmar que a bitributação se explica pelo fato de que nem todos os poderes tributantes adotam idênticos elementos de conexão a seus ordenamentos, não sendo raro um mesmo Estado adotar mais de um critério, além de ser possível que um mesmo elemento de conexão se defina diferentemente em cada Es-

⁷ Por outro raciocínio mas no mesmo sentido, cf. Adriana Piraíno, "O Imposto sobre Transmissão de Bens *Causa Mortis*", in *Revista dos Tribunais*. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, nº 11, pp. 75 a 101 (96-97).

⁸ Oede, *Model Double Taxation - Convention on Income and on Capital* (Relatório do Comitê de Assuntos Fiscais), Paris, Oede, 1977, p. 7.

tado contratante ou, ainda, da mesma definição implique dois Estados entenderem-se competentes. Como exemplo da última hipótese, basta imaginar a situação daqueles com dupla nacionalidade, diante de dois Estados que tributem seus nacionais.

Bitributação no âmbito interno

2.4 Foi o próprio Constituinte quem cuidou de descartar a possibilidade de um conflito tributário entre os Estados-Membros, impondo, já no texto constitucional, regras para a discriminação de competências e prevendo, em seu artigo 146, que a lei complementar disponha sobre conflitos de competência em matéria tributária.

2.4.1 O critério de *discrimen* adotado pelo Constituinte, no que se refere ao doador domiciliado no País pressupõe, de um lado, a distinção entre bens imóveis e respectivos direitos (quando, como já foi posto acima, a tributação competirá ao Estado onde se situar o bem) e os móveis, títulos e créditos.

2.4.2 Se, de um lado, o critério da localização do bem, quando se trata de imóvel, praticamente não oferece possibilidade de dois Estados-Membros pretenderem exercer sua pretensão tributária sobre uma mesma transmissão, dado que, com relação a bens imóveis, parece valer a regra de que não pode estar situado simultaneamente em mais de um lugar, o mesmo não se pode dizer sem maior estudo com relação aos bens móveis, títulos e créditos. Com relação a estes, o Constituinte, tendo em vista as evidentes dificuldades para se fixar a competência a partir do critério *locus rei sitae*, houve por bem eleger o local onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador. Importa ver se, nestes casos, sobra margem para a bitributação no âmbito nacional.

2.4.3 No que tange aos inventários, a resposta parece imediata, dada a impossibilidade de dois inventários se processarem paralelamente (se duas partes legitimamente derem início a inventários, acabar-se-á por verificar a litispendência, implicando, afinal, apenas um processo).

2.4.4 Versando a questão sobre doação de bens móveis, títulos e créditos, a possibilidade de ocorrência de bitributação exigirá que se indague, de princípio, se dois Estados podem alegar que o doador mantinha domicílio em seus territórios. Conquanto o texto constitucional não seja expresso, parece-nos que a regra contempla

o domicílio do doador *no momento da transmissão*. Tal entendimento afasta a bitributação que se daria se um Estado pretendesse tributar uma transmissão baseado no argumento de que o doador ali manteve domicílio no passado, ali amealhando o patrimônio ora transmitido.

2.4.5 Com relação às doações feitas por pessoas jurídicas, a regra adotada pelo constituinte não parece oferecer maior dificuldade: posto que para elas se admita a pluralidade de domicílios, o § 3º do artigo 35 do Código Civil estatui que *tendo a pessoa jurídica de direito privado diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um será considerado domicílio para os atos nele praticados*, donde se conclui que, para essas pessoas, vale o princípio da unicidade de domicílio, desde que, por óbvio, se possa estabelecer em qual estabelecimento se praticou a doação; não sendo possível tal identificação, valerá a regra do inciso IV do artigo 35 (o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações ou onde elegerem domicílio especial nos seus estatutos ou atos constitutivos).

2.4.6 Dificuldade diversa se encontra no que tange às doações feitas por pessoas físicas. Diferentemente do sistema francês e seguindo a linha alemã, nosso legislador civil não adotou o sistema da unicidade do domicílio, contemplando o artigo 32 do Código Civil a possibilidade de pluralidade de domicílios de pessoas físicas, quando essas tiverem diversas residências onde alternativamente vivam, ou vários centros de ocupações habituais. Sobre a possibilidade de diversos domicílios, são pertinentes os comentários de Maria Helena Diniz⁹:

“I - Pluralidade domiciliar - A nossa legislação admite a pluralidade de domicílio se a pessoa natural tiver mais de uma residência ou vários centros de ocupações habituais, pois considerar-se-á domicílio seu qualquer destes ou daquelas”.

2.4.6.1 Constatada a pluralidade de domicílios, exsurge o papel da lei complementar, desta vez não com fundamento no inciso III do § 1º do artigo 155, mas no inciso I do artigo 146 do texto constitucional, dado o claro conflito de competência em matéria tributária.

⁹ Cf. Maria Helena Diniz, *Código Civil Anotado*, São Paulo: Saraiva, 1997, p. 48.

2.4.6.2 Parece-nos que a falta de lei complementar disciplinando este conflito é suficiente para invalidar toda a tributação que ora se presencia nos diversos Estados quando, versando sobre doação de bens móveis, títulos e créditos, adotam os legisladores estaduais o critério constitucional do domicílio do doador. Entendemos que tal tributação, por implicar - ainda que potencialmente - conflito de competência, depende de lei complementar. Dizemos isso com base em precedente do Supremo Tribunal Federal que, versando sobre a exigência do Adicional do Imposto de Renda, cobrado pelos Estados Membros, vislumbrou no conflito de competências razão suficiente para exigir a lei complementar para a questão, nos seguintes termos:

“Adicional de Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza. Instituição. Lei Estadual. Inconstitucionalidade.

O Plenário desta Corte julgou inconstitucional a instituição do referido imposto, ante a inexistência de prévia edição de Lei Complementar, indispensável a dirimência de conflitos de competência entre os Estados”. (Votação unânime, ADI - 028, RE 136215, DJ de 20-05-94, p. 12266).

2.4.6.3 Ao mesmo tempo, no que tange às sucessões, a inexistência de conflito possível dispensa, em nosso entender, a lei complementar.

2.4.7 Resta enfrentarmos, como última questão relevante para este tópico, a possibilidade de novo conflito, desta vez entre o domicílio civil e o domicílio tributário.

2.4.7.1 Com efeito, sendo o domicílio, para fins tributários, matéria que se aceita possa ser até mesmo eleito pelo contribuinte (art. 127 do Código Tributário Nacional), resta ver o conflito que poderia ocorrer quando o contribuinte elegeisse, para fins do imposto ora examinado, domicílio fiscal diverso de seu domicílio civil. À primeira vista, poder-se-ia crer ocorrer, aqui, hipótese de bitributação admitida em nosso ordenamento.

2.4.7.2 Em nosso entender, a questão se resolve a partir do artigo 110 do Código Tributário Nacional: sendo o domicílio critério utilizado expressamente pelo Constituinte para definir a competência tributária dos Estados, não pode aquele ser modificado pela lei tributária. Destarte, se a “legislação aplicável” a que se refere o artigo 127 do Código Tributário Nacional contemplasse regra de eleição

de domicílio para o imposto sobre as heranças e doações, encontraríamos clara afronta ao mandamento acima. Concluímos, pois, que não é o domicílio fiscal, eleito pelo contribuinte, o hábil a fixar a competência tributária. Assim, se no direito privado se 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 de bens móveis, direitos e créditos.

Bitributação no âmbito internacional

2.5 Voltando-nos ao âmbito internacional, é fácil constatar que o fenômeno da bitributação ocorre com frequência. Diferentemente do âmbito interno, onde o Constituinte zela por impedir que da adoção de critérios diversos decorra o conflito de competências, no plano internacional não há qualquer uniformidade.

2.5.1 Assim, conforme relatório da OCDE, a maior parte dos seus países membros tributa a globalidade dos bens da sucessão ou da doação, independentemente da respectiva localização, desde que o *de cujus* ou o doador se encontre domiciliado no seu território. Todavia, a par das divergências que já decorrem do conceito de domicílio (bitributação por diversidade conceitual e identidade de elemento de conexão), verifica-se que alguns de seus países-membros prevêem também a sujeição integral a imposto quando: (a) o *de cujus* ou o doador, conquanto aí não vivam efetivamente, possuam a respectiva nacionalidade; (b) o herdeiro, legatário ou beneficiário ou donatário possuam a sua nacionalidade ou aí estejam domiciliados (ainda que o *de cujus* ou o doador aí não estivesse domiciliado); ou (c) o *de cujus* ou o doador, o herdeiro, legatário, beneficiário ou donatário é considerado como aí tendo mantido o seu domicílio durante um certo lapso de tempo após ter transferido o seu domicílio real para o estrangeiro (noção de domicílio “alargado”)¹⁰

2.5.2 A bitributação impede-se por medidas unilaterais ou por medidas bilaterais.

2.5.2.1 As medidas unilaterais mais comuns são a isenção, na tributação local, quando a transmissão já foi tributada no exterior e

¹⁰ Ocde, *Modelo de Convenção de Dupla Tributação em Matéria de Sucessões de Doações*. Relatório do Comitê dos Assuntos Fiscais da OCDE 1982, trad. por Teresa Curvelo. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1990, p. 40.

o crédito (imputação) do imposto pago no exterior, quando do cálculo do imposto local.

2.5.2.2 As medidas bilaterais consistem nos acordos de bitributação, os quais, à semelhança do fenômeno da renda, também se vão espalhando no âmbito do direito tributário internacional.

2.5.2.2.1 Relevante papel exerce, aqui também, a convenção modelo da OCDE, que traça as linhas gerais para as convenções que se vão celebrando. Assim, a referida convenção elenca regras específicas com o fim de evitar a dupla tributação. São elas:

- a) competência atribuída ao Estado onde estiver situado o bem imóvel, nos termos do artigo 5º;
- b) competência do Estado onde estiver localizado o estabelecimento permanente, para fins de bens mobiliários pertencentes a um estabelecimento estável ou a uma instalação fixa, como reza o artigo 6º;
- c) bens não tratados nos subitens anteriores serão tributados pelo Estado em que o de cujus tinha domicílio por ocasião da sua morte.
- d) a bitributação se impede pelo método da isenção (art. 9º-A) ou pelo método da imputação (art. 9º - B).

2.5.3 Voltando-nos ao caso brasileiro, constatamos que não é nossa tradição a adoção de medidas unilaterais para evitar a bitributação internacional, não se encontrando, tampouco, registro de acordos de bitributação assinados pelo Brasil na área do imposto sobre heranças e doações¹¹.

2.5.3.1 Assim, verificada uma bitributação, restará ao contribuinte esperar que o outro Estado contemplado preveja, em seu sistema interno, alguma forma de se evitar a bitributação que, a depender da legislação interna brasileira, será inafastável.

2.5.3.2 Outra alternativa interessante é verificar a rede de tratados assinados pelo outro Estado em questão, buscando a isenção ou redução do imposto naquele Estado, por meio da colocação de um terceiro interposto, contemplado por um tratado assinado por aquele Estado. Teremos, então, hipótese de *treaty shopping*¹².

¹¹ Embora não seja objeto deste estudo, não podemos deixar de manifestar nosso entendimento no sentido de que qualquer convenção nesta seara seria assinada pela República Federativa do Brasil, em verdadeira auto limitação de sua soberania, descabendo, *in casu*, cogitar de intervenção dos Estados-membros, visto não se tratar de isenção.

¹² Sobre o tema, cf. Luís Eduardo Schoueri, *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: "Treaty Shopping"*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, *passim*.

Planejamento fiscal a partir do critério espacial

2.6 Do estudo do aspecto espacial do imposto sobre heranças e doações, parecem relevantes as seguintes conclusões para um planejamento fiscal:

- versando a doação ou herança sobre bem imóvel ou direitos a ele relativos, inexorável a pretensão tributária do Estado onde esse estiver localizado (*locus rei sitae*), ainda que o doador esteja domiciliado em outro Estado ou no exterior, ou ali se processe o inventário. Tratando-se de matéria internacional, valerá a busca de medidas contra a bitributação, seja por medidas unilaterais adotadas pelo Estado estrangeiro, seja pelo uso de acordos de bitributação (*treaty shopping*);
- havendo doação de bens móveis, títulos e créditos, haverá que examinar, de imediato, a necessidade de lei complementar: concluindo-se por sua necessidade, afastada estará a tributação;
- afastada a questão da lei complementar, restará ainda a possibilidade de mudança de domicílio, desde que efetiva (não simulada) e prévia à doação, para que juntamente com a mudança, se opere a mudança na competência;
- para o doador, situado no exterior, de bens móveis, títulos e créditos, ainda que situados no País, ou mesmo que aqui resida o donatário, não há que se cogitar de tributação, por falta de lei complementar;
- tratando-se de transmissão de bens móveis, títulos e créditos *causa mortis*, verifica-se, uma vez mais, ser crucial a questão do local onde se processar o inventário: podendo este dar-se no exterior, afastada estará a tributação, por falta de lei complementar; podendo o inventário operar-se em outro Estado, também estará deslocada a competência tributária.

3. Do Aspecto Material

Considerações sobre o aspecto material

3.1 Após o estudo das questões espaciais do imposto sobre a transmissão de bens, deve ser focado o aspecto material desse tributo e as suas respectivas implicações.

3.1.1 Segundo a inteligência do artigo 155, inciso I, o imposto incidirá sobre a "transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos". Por óbvio, os bens a que alude o preceito reproduzido, abrange tanto os imóveis como os móveis, integrando também o seu campo de incidência os títulos e créditos, como se infere da leitura do inciso II, § 1º, do artigo 155.

3.1.2 Isto já nos permite apontar uma mudança em relação à sistemática constitucional anterior. Realmente, nos termos da Constituição Federal de 1967, alterada pela Emenda 1 de 1969, restava sob a competência dos Estados a transmissão de bens fosse *causa mortis* ou *inter vivos*. Todavia, os bens objeto da transmissão deveriam ser necessariamente imóveis, para os fins tributários.

3.1.3 No atual contexto, os Estados e Distrito Federal estão autorizados a tributar apenas a transmissão *causa mortis* ou a doação, excluída a hipótese de transmissão *inter vivos* de imóveis, que ficou sob os cuidados dos Municípios.

3.1.4 Por outro lado, observa-se que a incidência do imposto em comento foi ampliada para abranger também a transmissão de bens móveis, o que não se admitia na sistemática da Constituição anterior (pois, como já observamos, a transmissão de bens móveis não era objeto de tributação).

3.1.5 Daí o inexorável questionamento acerca da recepção, pela nova Carta, do artigo 35 do Código Tributário Nacional, cujo teor a seguir reproduzimos:

"Art. 35 - O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais, sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II."

3.1.6 Deflui da sua leitura um evidente conflito com a atual Constituição Federal ao (i) estabelecer a incidência do imposto apenas sobre os bens imóveis (já que no atual contexto incide também sobre os bens móveis) e, (ii) ao prever a tributação da transmissão a

qualquer título de bens imóveis (quando sabemos que a transmissão onerosa ficou sob a competência dos Municípios).

3.1.7 Do exposto podemos concluir que o imposto em análise incide sobre a *transmissão* dos bens, sejam eles móveis ou imóveis e ainda, dos direitos. Aliomar Baleeiro¹³ nos ensina:

"IV - Transmissão *Causa Mortis* - O fato gerador, não definido especificamente no artigo 35 do CTN, é a transmissão do domínio e da posse dos bens do *de cuius* pela abertura da sucessão, 'desde logo', aos herdeiros legítimos e testamentários (artigo 1.572 do C.C). Ocorre, pois, com o óbito e no dia deste, aplicando-se a alíquota em vigor nessa data (Súmula 112). Mas o cálculo do imposto será feito pelo valor efetivo da data da avaliação (Súmula 113).

3.1.8 É lícito afirmar, portanto, como o fez Aires F. Barreto¹⁴ que "o aspecto material pode ser sintetizado assim num verbo e respectivo complemento: transmitir bens móveis ou imóveis ou doá-los".

Transmissão onerosa e transmissão com ônus

3.2 Nesta distinção entre doação, tributada pelo Estado Membro, e a transmissão onerosa por ato *inter vivos*, de âmbito municipal, ainda Aires F. Barreto¹⁵, argutamente levanta a possibilidade de uma doação com encargo vir eventualmente a ser entendida como transmissão onerosa sujeita à tributação pelo Fisco Municipal.

3.2.1 Para fundamentar seu raciocínio, o citado tributarista toma os seguintes ensinamentos de Arnaldo Wald:

"... alguns autores querem ver, no caso, um contrato bilateral e oneroso. A desproporção é existente normalmente entre o encargo e a doação e o *animus donandi*, o aspecto subjetivo da doação, que inspira essa última não permitem todavia tal interpretação. Evidentemente, se o encargo tiver valor superior à doação já não estaremos no domínio das liberdades, nos encontraremos perante um outro contrato que, conforme o caso, poderá ser uma locação de serviços ou uma compra e venda."

¹³ Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 10ª edição, p. 164.

¹⁴ Aires F. Barreto - Imposto Estadual e Municipal Sobre a Transmissão de Bens, *Revista de Direito Tributário* nº 48, pp. 186 e seguintes.

¹⁵ Aires F. Barreto - op. loc. cit. (nota 14).

3.2.2 Admissível, portanto, que o Fisco Municipal pretenda tributar suposta doação, quando constatar que, no caso concreto, o encargo que sobre ela recai desvirtua o seu caráter de doação para estabelecer verdadeira transmissão onerosa.

Planejamento fiscal e aspecto material

3.3 Voltando-nos ao planejamento fiscal, propriamente dito, importa considerar hipóteses que se vêm verificando para, afastando a ocorrência do fato imponible, ter-se por inexigível o imposto.

3.3.1 Neste sentido, exsurge com destaque exemplo que se encontra no direito tributário comparado, quando trata da possibilidade de constituir-se uma fundação, sendo esta uma modalidade especial de pessoa jurídica formada por um patrimônio destinado a um fim específico. Como bem pondera Orlando Gomes¹⁶:

“Para que a fundação venha a existir, é necessário que o instituidor faça a dotação especial de bens, declarando o fim a que se destinam. Dois requisitos são necessários: a) um patrimônio; b) um fim específico”.

3.3.1.1 Podemos imaginar a hipótese em que um cidadão constitua com seu patrimônio uma fundação com o fim de prover a educação de seus descendentes. Neste caso, não haverá que se falar em incidência do imposto, já que os bens ficarão vinculados à referida fundação sem que se opere a sua transmissão, condição essencial para a incidência do tributo.

3.3.1.2 Teríamos, assim, hipótese de planejamento fiscal plenamente legítimo no direito brasileiro

3.3.1.3 Melhor forma de combate ao planejamento fiscal não existe, senão a edição de lei contemplando as hipóteses criadas pelos contribuintes, afastando, destarte, as lacunas pré-existentes.

3.3.1.4 O planejamento ora apresentado já foi detectado na Alemanha, onde o legislador, prevendo tal situação, acabou por fazer incluir na lei do imposto sobre heranças e doações (*Erbschaftssteuer- und Schenkungssteuergesetz*) outra hipótese para sua incidência, além da mera transmissão *causa mortis* e doações, *o patrimônio de uma fundação, desde que ela tenha sido instituída substancialmente no interesse de uma família ou de determinadas famílias, ou de uma*

¹⁶ Orlando Gomes - *Introdução ao Direito Civil*, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1983, p. 169.

*associação, cujo objeto, vinculado a um patrimônio, seja voltado ao interesse de uma família ou determinadas famílias*¹⁷. Tendo em vista o objetivo notório de afastar o planejamento fiscal ora em comento, o legislador fez incidir, a cada trinta anos, o imposto de transmissão sobre a fundação constituída¹⁸.

3.3.2 Outra hipótese de planejamento tributário que merece ser citada é a sistemática da legislação vigente no Estado de São Paulo, que prevê tão somente a tributação incidente sobre a transmissão dos bens imóveis, deixando de abranger os bens móveis, títulos e créditos.

3.3.2.1 Tal realidade possibilita, para fins de economia de imposto, que o contribuinte converta bens imóveis em ações ou quotas, mediante a constituição de uma pessoa jurídica, e promova a sua doação. Como se disse, o Estado de São Paulo exime-se de tributar a transmissão desse tipo de bem, afigurando-se tal procedimento como uma excelente forma de planejamento tributário. Ao mesmo passo, observados os requisitos do § 2º, inciso I do artigo 156 da Constituição Federal, a “conversão” em ações ficará imune à incidência do imposto municipal por transmissão *inter vivos*.

3.3.3 A vantagem paulista sobre a transmissão de bens móveis, independentemente do questionamento da lei complementar, exige que se retomem as conclusões do tópico anterior, quando nos voltávamos ao aspecto espacial do imposto e revelávamos que a mudança de domicílio poderia ser alternativa de planejamento tributário para as transmissões de bens móveis, títulos e créditos, mas não para bens imóveis.

3.3.3.1 Contemplando, agora, a possibilidade de se converter em ações a propriedade imobiliária, mediante a conferência dos imóveis ao capital de uma sociedade, verifica-se que seria alternativa lícita de planejamento, um proprietário de imóvel no Rio de Janeiro

¹⁷ § 1 Steuerpflichtige Vorgänge

(1) Der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) unterliegen

(...)

4. Das Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, und eines Vereins, dessen Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist.

¹⁸ Sobre o assunto, inclusive questionando sua constitucionalidade, cf. Christian Plänig, “Erbsatzsteuer” (verbete), in *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, Georg Strickrodt et alii, vol. 2, Munique: Beck, 2ª edição, 1981, p. 420.

conferi-lo ao capital de uma sociedade e, após mudar (efetivamente) seu domicílio para o Estado de São Paulo, promover a doação das quotas do capital da sociedade assim constituída.

3.3.3.2 Vê-se, assim, maiores possibilidades de planejamento fiscal, afastado, por esse meio, das amarras da legislação estadual imposta pela regra *locus rei sitae*.

4. Base de Cálculo

Valor venal

4.1 O tributo incidente sobre a transmissão *causa mortis*, de bens imóveis, deverá tomar em conta o seu valor venal que serve de base para a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) ou do Imposto Territorial Rural (ITR), em sintonia com o disposto no artigo 38 do Código Tributário Nacional que estabelece:

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

4.1.2 Vale reproduzir, para melhor elucidar o assunto, a clássica definição de Aliomar Baleeiro¹⁹:

“Valor venal é aquele que o imóvel alcançará para a compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis. O preço da venda a prazo incorpora normalmente juros realísticos e a previsão de perda de poder aquisitivo da moeda.

A repartição o apurará, segundo as circunstâncias, conforme a localização, existência de serviços públicos, possibilidades de comércio etc., e, sobretudo, quando possível, pelo confronto com as alienações mais recentes de imóveis semelhantes, no local”.

Herança líquida

4.2 Pode acontecer, entretanto, que algum Estado-Membro venha a editar lei permitindo, para efeitos de apuração da base de cálculo, a dedução das dívidas que atingem o patrimônio do devedor. Interessante, assim, a observação tecida por Agostinho Toffoli Tavoraro²⁰:

¹⁹ Aliomar Baleeiro - op. cit. (nota 13), p. 157.

²⁰ Agostinho Toffoli Tavoraro - *Tributação das Manifestações Patrimoniais de Riqueza* - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n° 3, p. 156.

“O imposto sobre o patrimônio pode ter como base de cálculo seja o valor líquido seja o valor bruto do patrimônio. De um modo geral, quando tem por objeto manifestação específica do patrimônio, como os bens imóveis, incide o tributo sobre o valor bruto, embora a validade dessa assertiva deva ser aceita com *granus salis*, pois pode a legislação local determinar a dedução de ônus reais, que gravem o imóvel ...”

4.2.1 Podemos ver, então, que para a apuração da base de cálculo do imposto analisado poderão, em virtude de lei estadual, ser levados em conta eventuais ônus ou gravames incidentes sobre os bens transmitidos.

4.2.2 Neste sentido, não poderemos nos furtar a tarefa de estabelecer alguns comentários sobre o conceito de herança líquida. Aliomar Baleeiro²¹ (in *Direito tributário Brasileiro*, p. 165) afirmava:

“Exigido outrora sobre a herança bruta, hoje segue critério mais racional: - base no valor líquido dos quinhões e legados. Esse critério veio a coincidir com a tendência a considerar-se tal imposto como tributo de caráter direto e pessoal sobre o herdeiro, e não o imposto real sobre o montante ou espólio”.

4.2.3 Tal entendimento foi acolhido pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão relatada por Octávio Gallotti, o qual, fundado nas lições de Baleeiro e Maximiliano, concluía que o próprio conceito de valor venal implicava o montante líquido²².

4.2.4 Como argumento contrário, vale mencionar que o texto constitucional não se refere a um imposto sobre a herança, mas sobre a transmissão de bens móveis e imóveis.

4.2.5 Vê-se, assim, que um planejamento fiscal deverá tomar por base a opção do legislador estadual, já que o princípio da renda líquida não decorre necessariamente de mandamento constitucional. Presentemente, outrossim, não se encontra, nas legislações estaduais em vigor, a possibilidade de dedução de dívidas e ônus do *de cujus*, valendo citar o caso do Rio Grande do Sul, cuja legislação

²¹ Aliomar Baleeiro - op. cit. (nota 13), p. 165.

²² RE n° 109.416-8 - 1ª Turma (RT 622/97).

proíbe expressamente aquela dedução; outros Estados-Membros, por outro lado, referem-se a "valor venal", abrindo a possibilidade de, por construção jurisprudencial, a exemplo do precedente do Supremo Tribunal Federal, ali se entender compreendida a renda líquida.

Alíquota

4.3 Como último tópico a mencionar, vale dizer que tampouco se encontra uniformidade nas alíquotas eleitas pelos legisladores estaduais, encontrando-se algumas fixas (o Paraná, por exemplo, adota 4%) e outras progressivas (no Rio Grande do Sul, o imposto varia de 1 a 8%). Novamente, o planejamento fiscal não se poderá furtar a uma análise de qual a melhor legislação estadual aplicável.

5. Conclusão

5.1 O tema do planejamento fiscal no imposto sobre heranças e doações revela que da disparidade normativa e do concurso de soberanias e de competências poderá resultar, para idêntica transmissão, carga tributária díspar.

5.2 Como conclusão do estudo, fica a constatação de que por vezes é possível a escolha da melhor lei tributária para a transmissão, revelando que esta, longe de poder ser efetuada sem maiores preocupações fiscais, poderá ser objeto de economia lícita de recursos por parte do contribuinte.

Planejamento Tributário - Teoria e Prática perante o Imposto de Renda

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA

Advogado. Diretor-Secretário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - USP.

