



RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 30969/2024, de 29 de maio de 2025.

Publicada no Diário Eletrônico em 30/05/2025

Ementa

ITCMD – Doação – Bem imóvel e bens móveis situados no exterior – Doador domiciliado em São Paulo e donatário domiciliado no exterior.

I. Não incide ITCMD sobre a doação de bem imóvel localizado no exterior, ainda que o doador seja domiciliado em São Paulo.

II. O ITCMD relativo à doação de bem móvel, títulos e créditos realizada por doador residente neste Estado deve ser recolhido ao Estado de São Paulo.

Relato

1. A Consulente, pessoa física domiciliada no Estado de São Paulo, cita que houve decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) condicionando a cobrança do ITCMD sobre bens no exterior à existência de uma lei complementar federal. Desse modo, questiona sobre a incidência de ITCMD sobre doações ao seu filho, que possui residência fiscal em Portugal, dos seguintes bens: (i) um apartamento localizado em Portugal, (ii) valores em conta bancária no exterior e (iii) participação societária em empresa constituída em Portugal.

Interpretação

2. Inicialmente, é importante esclarecer, tendo em vista que a Consulente utilizou a expressão “residência fiscal” em seu relato, que o domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo, conforme previsto no artigo 70 do Código Civil. Assim, considerando esta conceituação, adotaremos a premissa de que a Consulente pretendeu informar que o donatário em questão tem seu domicílio no exterior.

3. Considerando que a Consulente cita a existência de decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) que condicionaria a cobrança do ITCMD sobre bens no exterior à existência de uma lei complementar federal, sem mencionar a qual decisão se refere, entende-se que se trata do julgamento do Recurso Extraordinário nº 851.108-SP, com repercussão geral (Tema 825), em relação ao disposto no artigo 155, § 1º, III, da Constituição Federal. Cabe esclarecer que esse julgado abarca tão somente as hipóteses ali previstas, ou seja, a transmissão por doação quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior; e a transmissão causa mortis em que o de cujus possuía bens, era residente/domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, o que não é o caso em tela.

4. Isso posto, registre-se que o ITCMD, relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, em regra, compete ao Estado da situação do bem, conforme artigo 155, § 1º, I, da Constituição Federal (CF/1988). Importa notar que, no Estado de São Paulo, o ITCMD foi instituído pela Lei 10.705/2000 e regulamentado pelo Decreto 46.655/2002. Não obstante, no caso em tela, em que o donatário tem domicílio no exterior e a doadora tem domicílio em São Paulo, inexistente previsão legal para a incidência do ITCMD sobre a doação de bem imóvel localizado no exterior.

5. Quanto aos valores em conta bancária e à participação societária, cumpre destacar que o ITCMD relativo à transmissão por doação de bens móveis, títulos e créditos compete ao Estado onde tiver domicílio o doador, conforme artigo 155, § 1º, II, da CF/1988, previsão que não foi alterada pela Emenda Constitucional 132/2023 (Reforma Tributária).

6. Isto posto, a Lei 10.705/2000 estabelece, no inciso II do artigo 2º, que o imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido por doação, sujeitando-se também ao imposto a transmissão de qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade e companhia, nacional ou estrangeira (artigo 3º, I), assim como haver monetário em moeda nacional ou estrangeira, depósitos bancários e qualquer aplicação financeira (artigo 3º, II).

7. Adicionalmente, a Lei 10.705/2000 prevê, no artigo seu artigo 7º, que, em regra, na doação, o contribuinte é o donatário, porém, se o donatário não residir nem for domiciliado no Estado, o contribuinte será o doador.

8. Da análise da legislação citada, nota-se que o elemento fundamental para a solução deste caso é o domicílio do doador. Nesse sentido, basta que ele esteja domiciliado no Estado de São Paulo para atrair a sujeição ativa para este Estado, nos termos do artigo 155, § 1º, II, da Constituição Federal, combinado com os artigos 2º e 3º da Lei 10.705/2000, independentemente da localização do bem móvel, objeto da doação, ou do local onde esteja domiciliado o donatário.

9. Assim, em relação aos bens móveis, uma vez que a doadora tem domicílio neste Estado e pretende fazer a doação de valores que mantém em instituição financeira no exterior e de participação societária em empresa estrangeira, fica tal transferência sujeita ao imposto de que trata a Lei nº 10.705/2000, devendo, portanto, o ITCMD ser recolhido ao Estado de São Paulo, sendo contribuinte a doadora, nos termos do parágrafo único do artigo 7º da mesma Lei.

9.1. A base de cálculo do ITCMD, na doação, é o valor de mercado do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo), na data da realização do ato ou contrato de doação (artigo 9º, caput c/c § 1º da Lei 10.705/2000).

9.2. Quanto ao prazo para declaração e consequente recolhimento do imposto, o artigo 18 da Lei 10.705/2000 estabelece que, na doação, o imposto será recolhido antes da celebração do ato ou contrato correspondente. Caso seja ultrapassado o prazo para recolhimento, sobre o imposto eventualmente devido, atualizado monetariamente (artigo 15 da Lei 10.705/2000), incidirão juros de mora (artigo 20 da Lei 10.705/2000) e multa de mora (artigo 19 da Lei 10.705/2000).

10. Por fim, a título colaborativo, caso tenha dúvidas operacionais, sugerimos à Consulente a leitura das seções "Guia do Usuário/ Doação/ Doação em geral (Doação extrajudicial, exceto por excesso de meação ou quinhão)" e "Perguntas Frequentes", ambas no site do serviço "ITCMD", no Portal da Secretaria da Fazenda e Planejamento, disponíveis em:

<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/itcmd/Paginas/Sobre.aspx> (acesso em 28/05/2025).

11. Diante do exposto, consideramos dirimido o questionamento apresentado.

A Resposta à Consulta Tributária aproveita ao consulente nos termos da legislação vigente. Deve-se atentar para eventuais alterações da legislação tributária.

Versão 1.0.112.0