RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 25343/2022, de 31 de março de 2023.

Publicada no Diário Eletrônico em 04/04/2023

Ementa

ITCMD – Doação - *Trust* instituído no exterior – Beneficiário residente no Estado de São Paulo.

I. O ITCMD incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido por doação.

II. Exceto na hipótese em que a instituição do *trust* instrumentalize algum pagamento devido ao beneficiário, este passa a ser titular de direito sobre o *trust* no momento de sua indicação, de forma gratuita e por liberalidade, aperfeiçoando-se a doação.

III. O ITCMD relativo à doação de direitos realizada por doador com domicílio no exterior a donatário residente neste Estado deve ser recolhido ao Estado de São Paulo.

Relato

1. O Consulente, pessoa física, relata que é beneficiário de um *trust* constituído no exterior, o qual, em determinadas situações previstas no seu ato de constituição ("*Deed of Trust*") e na sua carta de intenções ("*Letter of Wishes*"), poderá, por discricionariedade do *trustee*, realizar pagamentos a seus beneficiários, incluído o Consulente.

2. Expõe que o *trust* é um desdobramento da propriedade que se opera por um ato ("*Deed of Trust*") pelo qual alguém ("*settlor*") confia um bem ou conjunto de bens a outrem ("*Trustee*"), com a finalidade de beneficiar terceiros ou o próprio *settlor* ("Beneficiário") na forma estabelecida no *Deed of Trust*. Com a constituição do *trust* há transferência da propriedade dos ativos de maneira fiduciária ao *trustee*.

3. Transcreve a definição trazida no Anexo I da Portaria RFB/SCS n°1.429/2018, que instituiu a versão 2.0 da Nomenclatura Brasileira de Serviços ("NBS"), segundo a qual os *trusts* seriam "as relações jurídicas criadas, em vida ou após a morte, por determinada pessoa (o outorgante ou instituidor), com a finalidade de colocar seus bens sob o controle de uma outra pessoa (o *trustee* ou curador), que irá administrá-los em favor do beneficiário ou para alguma finalidade específica".

4. Informa que o *trust* em questão foi concebido em dezembro de 2017, a partir do aporte de bens por determinada empresa, estabelecida no exterior, em benefício do Consulente e outros, pelo prazo de 150 anos ou até ato posterior que alterasse tal disposição, conforme documentos anexados a esta Consulta.

5. Segundo o Consulente, esse *trust* tem as seguintes características:

5.1. Irrevogabilidade: O *settlor* não dispõe de controle sobre os ativos, não pode ordenar distribuições e não aparece sequer como beneficiário do arranjo.

5.2. *Settlor* e beneficiários não se confundem: O *settlor* não aparece como beneficiário do arranjo, de maneira que há uma separação efetiva entre o *settlor* e a propriedade dos bens entregues ao *trustee*.

5.3. Autonomia do patrimônio do *trust*: O patrimônio do *trust* é autônomo e distinto dos patrimônios do *settlor*, do *trustee* e dos beneficiários, de maneira que nenhum deles possui direito real sobre os bens do *trust*. Ademais, tais bens e direitos não respondem pelas dívidas pessoais do *trustee* e tampouco podem ser utilizados pelo *trustee* para razões distintas daquelas definidas no contrato de *trust*.

5.4. Distribuição a título gratuito: Há um incremento no patrimônio dos beneficiários em virtude de ato não oneroso. O acréscimo é não oneroso porque ele não decorre de qualquer esforço praticado pelo beneficiário ou do emprego de qualquer bem ou direito sobre o qual ele detenha a propriedade ou a posse. Ademais, na situação em tela, expressa que não há qualquer previsão de obrigações ou contraprestações por parte dos beneficiários.

6. Argumenta, com base no entendimento de alguns doutrinadores, que a transferência de ativos do *trust* para os beneficiários se caracteriza como doação, um acréscimo não oneroso no patrimônio desses, potencialmente sujeito à incidência do ITCMD.

7. Expõe que o Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento do RE nº 851.108/SP (Tema 825 da Repercussão Geral), entendeu pela impossibilidade de os Estados e o Distrito Federal instituírem o ITCMD sobre doações de bens localizados no exterior e por doador estrangeiro, dada a inexistência de lei complementar regulando a incidência de ITCMD nesses casos. Foi fixada a seguinte tese no referido julgamento: "É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional".

8. Reconhece que a Lei nº 10.705/2000 já havia instituído no Estado de São Paulo o ITCMD sobre a doação de bem localizado no exterior por doador estrangeiro a beneficiário residente ou domiciliado neste Estado (artigo 4º, da Lei 10.705/2000), muito antes da prolação da decisão STF em comento.

9. Diante do exposto, indaga:

9.1. Se a distribuição de ativos localizados no exterior, por um *trust* irrevogável, sediado no exterior, a beneficiário, pessoa física residente no Estado de São Paulo, deve ser considerada como uma doação feita ao beneficiário.

9.2. Em caso positivo, se o Consulente deverá recolher o ITCMD, nos termos dos incisos I, II e III, do artigo 3º, c/c, alínea 'b', do inciso II, do artigo 4º, ambos da Lei no 10.705/2000, mesmo diante da decisão do STF no âmbito do RE nº 851.108/SP (Tema 825 da Repercussão Geral) mencionada acima.

10. Registre-se que o Consulente anexa, eletronicamente, cópia de documentos identificados como "Ato de Constituição" ("*Deed of Trust*") e "Carta de Intenções" ("*Letter of Wishes*").

Interpretação

11. Inicialmente, informa-se que o conteúdo dos documentos identificados pela Consulente como "*Deed of Trust*" e "*Letter of Wishes*" não será objeto de análise, uma vez que se encontra em idioma estrangeiro, sendo a presente resposta baseada tão somente no relato apresentado (artigo 13 da Constituição Federal de 1988 e artigo 224 do Código Civil).

11.1. Ademais, convém ressaltar que não nos manifestaremos acerca da possibilidade de incidência de outros tributos nos pagamentos de rendimentos feitos ao beneficiário, restringindo-nos à análise quanto à incidência do ITCMD, de competência estadual.

12. Isso posto, nota-se que o *trust* é um instituto originado do sistema jurídico da *common law*, ausente no direito brasileiro, consistente em "relações jurídicas criadas – *inter vivos* ou após a morte – por alguém, o outorgante [*settlor*], quando os bens forem colocados sob controle de um curador [*trustee*] para o benefício de um beneficiário ou para alguma finalidade específica", conforme dispõe o artigo 2º da Convenção de Haia de 01/07/1985, da qual o Brasil não é signatário.

13. Ainda de acordo com essa Convenção, o *trust* possui as seguintes características:

"a) os bens constituem um fundo separado e não são parte do patrimônio do curador;

b) títulos relativos aos bens do *trust* ficam em nome do curador ou em nome de alguma outra pessoa em benefício do curador;

c) o curador tem poderes e deveres, em respeito aos quais ele deve gerenciar, empregar ou dispor de bens em consonância com os termos do *trust* e os deveres especiais impostos a ele pela lei."

14. Verifica-se que há inúmeras possibilidades na instituição de um *trust*, dado que ele pode ser, por exemplo, revogável ou irrevogável, pode ter como beneficiário o próprio instituidor, um terceiro determinado ou determinável, ou mesmo não definido, a ser futuramente indicado pelo *trustee*, sob condições pré-estabelecidas. Por isso, esta resposta não tem a pretensão de esgotar o assunto e irá se restringir ao caso concreto apresentado.

15. Prosseguindo, observa-se a existência de controvérsia a respeito da natureza jurídica dos direitos dos beneficiários de um *trust*.

15.1. Segundo Salomão Neto, (i) há quem entenda que a natureza desse instituto se assenta na relação obrigacional entre o beneficiário e o *trustee*, sendo este o verdadeiro titular dos bens sob o *trust*, de maneira que o beneficiário seria fundamentalmente um credor do *trustee*, por obrigações de dar e/ou fazer; (ii) outros considerariam que o *trust* constituiria um patrimônio separado e autônomo, desprovido de titular; (iii) por último, há a tese de que o *trust* se caracterizaria por uma divisão de propriedade entre o *trustee* e o beneficiário. Neste último caso, o *trustee* deteria a titularidade formal dos bens sob o *trust* desde o início. No entanto, a titularidade dos bens tocaria aos também beneficiários, em certa medida, já que são eles os únicos a extraírem vantagem dela. Nesse contexto, o caráter real dos direitos do beneficiário se comprovaria pelo direito de sequela que tem em relação aos bens sob o *trust* quando indevidamente alienados (SALOMÃO NETO, Eduardo. O trust e o direito brasileiro. São Paulo: Trevisan, 2016, pág. 69 e ss).

15.2. Vale mencionar, ainda, que Ricardo Mariz de Oliveira pontua, a respeito da existência de relação jurídica do beneficiário com o *trustee* quanto aos bens do *trust*, que "a todo rigor, a relação jurídica de natureza negocial, que existe entre as referidas pessoas, é de natureza pessoal, não sendo atributiva de direito real sobre os bens colocados no *trust*, e tem caráter patrimonial apenas remoto, na verdade inexistente de pronto" (Mariz de Oliveira, Ricardo. O instituto do "trust" na perspectiva do direito brasileiro. Estudos de direito tributário: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Quartier Latin. 2016)

16. Não obstante, a controvérsia a respeito do tema apenas deixa mais clara a necessidade de análise da natureza jurídica das relações instituídas no âmbito do *trust* em cada caso concreto.

17. Feitas essas considerações, recorda-se que o ITCMD - incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido, entre outras formas, por doação (artigo 2º, inciso II, da Lei 10.705/2000, com base no inciso I do artigo 155 da Constituição Federal).

18. Por sua vez, considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra (artigo 538 do Código Civil). Em regra, o doador retira algo de seu patrimônio, por liberalidade e transfere para o donatário, que aceita receber as vantagens.

19. Ademais, nota-se que, para que haja doação, é necessário, além do elemento objetivo, ou seja, a transferência de bens ou vantagens do patrimônio de uma pessoa a outra, o elemento subjetivo, o *animus donandi*, com a intenção de praticar o ato por liberalidade.

20. Cabe recordar, nesse ponto, a lição de Flávio Tartuce (Manual de Direito Civil. Volume único, 6ª ed. rev. atual. e ampl. – Editora Método, São Paulo, 2016) que, resgatando os posicionamentos de Orlando Gomes, Maria Helena Dinis e Carlos Roberto Gonçalves, assevera que o contrato de doação tem natureza consensual, isto é, se aperfeiçoa com a manifestação de vontade das partes.

21. No que tange à estrutura básica do *trust*, conforme já mencionado, os bens entregues pelo *settlor* não passam a compor o patrimônio próprio do *trustee*, mas ficam sob o seu controle para o benefício do beneficiário. Nesse sentido, é possível apreender que o destinatário de fato dos direitos sobre esses bens sempre é o beneficiário.

22. Quando o *settlor* entrega os bens para a instituição do *trust*, não se vislumbra mera intenção de realizar investimentos financeiros ou simplesmente salvaguardar o seu patrimônio, mas se pretende fazer esse patrimônio chegar ao(s) beneficiário(s). Exceto na hipótese em que a instituição do *trust* instrumentalize algum pagamento devido ao beneficiário, o patrimônio é transferido de forma gratuita, havendo o *animus donandi*, com a intenção de praticar o ato por liberalidade, configurando-se verdadeira doação, com o enriquecimento do beneficiário na medida em que o *settlor* empobrece.

22.1. Sendo assim, no momento em que é indicado pelo *settlor*, o beneficiário passa a ser a ser titular de direitos sobre o *trust*, se tornando donatário das vantagens definidas no *trust*. Por outro lado, não há liberalidade nem empobrecimento por parte do *trustee* ao

realizar a entrega de bens ou pagamento de rendimentos ao beneficiário. Na verdade, suas ações são determinadas previamente no contrato.

23. Dessa forma, no caso apresentado nesta Consulta, se a instituição do *trust* não visou instrumentalizar algum pagamento devido aos beneficiários, o que não foi informado, ocorreu a doação de direitos ao Consulente, pessoa natural, residente no Estado de São Paulo, dentre outros beneficiários, por doador estabelecido no exterior. Ou seja, houve uma transferência de direitos do patrimônio do *settlor*, através do *trust*, de forma graciosa, para os beneficiários, dentre eles o Consulente, incrementando assim seu patrimônio, sem que fosse oferecida qualquer contrapartida.

24. Nas doações realizadas por doador localizado no exterior há a incidência do ITCMD, conforme dispõe o artigo 4º da Lei 10.705/2000, o qual transcreve-se a seguir, por oportuno:

"Artigo 4º - O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I - sendo corpóreo o bem transmitido:

a) quando se encontrar no território do Estado;

b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;

II - sendo incorpóreo o bem transmitido:

a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;

b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado."

25. Nota-se que nos casos em que o donatário tiver domicílio neste Estado, o imposto é devido independentemente de o bem ser corpóreo ou incorpóreo.

26. Feitas essas considerações, em que pese a decisão do STF no âmbito do RE nº 851.108/SP, permanece válido e vigente no ordenamento jurídico o artigo 4º da Lei 10.705/2000. Assim, avaliando que compete a esta Consultoria Tributária responder às consultas sobre a legislação tributária em vigor, interpretando a legislação e aplicando seus efeitos em pendências com os contribuintes (artigo 66 do Decreto nº 66.457/2022), este órgão consultivo entende que é devido o ITCMD ao Estado de São Paulo nas situações previstas no artigo 4º da Lei no 10.705/2000.

27. Ante o exposto, consideram-se respondidas as dúvidas apresentadas.

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