

Contencioso Tributário-Fiscal

51) Constitucional – Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Importação. Sujeito ativo. Estado em que localizado o destinatário jurídico ou Estado em que localizado o destinatário final da operação (estabelecimento onde haverá a entrada do bem). Artigo 155, parágrafo 2º, IX, “a”, da Constituição Federal

Nas operações das quais resultem a importação de bem do exterior, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é devido ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico do bem, pouco importando se o desembaraço ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF – RE n. 405.457/SP – 2ª Turma – Rel. Min. Joaquim Barbosa – j. 04.12.2009) *DJe*, n. 22, de 04.02.2010.

52) Processual civil e tributário. Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*. Reexame de contrato e de fatos. Inviabilidade. Súmulas ns.5 e 7 do Superior Tribunal de Justiça. Revisão do lançamento por erro de fato (valoração do imóvel). Possibilidade

1. Hipótese em que a proprietária de imóvel rural pretendia dividi-lo e beneficiar seus dois únicos herdeiros: um casal de filhos. 2. Para isso, formalizou contrato de compra e venda de 50% do imóvel, ajustando o valor de R\$ 3.146.000,00. No mesmo instrumento, doou à filha os direitos relativos ao valor da venda, a título de adiantamento da legítima, com a concordância do outro filho. 3. Ocorre que a genitora faleceu antes da conclusão da divisão do imóvel. A alíquota estadual sobre doações é de 2%, e a incidente sobre transmissão *causa mortis* é de 4% (questão incontroversa). 4. O filho apresentou em juízo guia de recolhimento do Imposto Estadual sobre Transmissão *Causa Mortis* relativo à sua metade do imóvel, cujo valor seria R\$ 1.464.196,82. 5. A filha entendeu que houve doação em relação à sua parcela, e não transmissão *causa mortis*. Apresentou comprovante de recolhimento do imposto, considerando R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) como valor de sua parcela do imóvel (base de cálculo) e a alíquota de 2%, relativa à doação. 6. O Tribunal de origem considerou que a filha teria recebido sua metade por doação, incidindo a alíquota de 2%

sobre o valor da venda realizada antes do falecimento da mãe, qual seja, R\$ 3.146.000,00 (e não sobre o valor declarado pela contribuinte). O filho teria recebido sua metade por transmissão *causa mortis*, de modo que se aplicou a alíquota de 4% sobre o valor de preenchimento da guia, qual seja, R\$ 1.464.196,82. O valor da parcela do filho não poderia ser revisto, pois teria sido fornecido pela própria autoridade fiscal. 7. O Estado impugna o acórdão e defende que a referida parcela da filha deve ser tributada pela alíquota de 4%, pois houve transmissão *causa mortis*, e não doação, considerando que a propriedade somente foi adquirida após o falecimento da genitora. Ademais, defende que a tributação sobre a mencionada parte do filho leve em consideração o mesmo valor da parte de sua irmã, ou seja, R\$ 3.146.000,00. 8. É inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal de origem. Incidência da Súmula n. 211 do Superior Tribunal de Justiça no que se refere aos artigos 108 e 2.017 do Código Civil e ao artigo 1.031, parágrafo 2º, do Código de Processo Civil. 9. Em relação à alíquota aplicável à metade do imóvel cujos direitos foram transmitidos à filha, caberia analisar se houve doação em vida da mãe ou transmissão *causa mortis*. No primeiro caso, a alíquota é de 2% (como entendeu o TJ); no segundo caso, a alíquota é de 4% (como pretende o Estado). 10. A Corte Estadual analisou a venda de 50% do imóvel e

reconheceu que houve, efetivamente, doação à filha, com adiantamento da legítima. Rever esse entendimento demandaria profunda análise do contrato de compra e venda e do termo de doação, com sub-rogação em favor da herdeira, além de outros aspectos fáticos relacionados à execução dessas avenças. Incide, a propósito, o disposto nas Súmulas ns. 5 e 7 do Superior Tribunal de Justiça. 11. Quanto à base de cálculo relativa ao imposto devido pelo filho, a matéria é estritamente de direito. O Tribunal de origem afastou o pleito do Estado, pois considerou que o valor de R\$ 1.464.196,82 foi atribuído pelo próprio Fisco estadual, o que impossibilitaria a revisão. 12. O vício quanto à valoração do imóvel é erro de fato, que pode ser revisto durante o prazo decadencial, nos termos do artigo 149, VIII, do Código Tributário Nacional. 13. Se, após a avaliação inicial em R\$ 1.464.196,82, a autoridade administrativa soube da anterior alienação da outra metade do imóvel por mais que o dobro do preço (R\$ 3.146.000,00), nada impede que o Fisco retifique o lançamento, caso já tenha sido efetuado, e exija o recolhimento do tributo sobre o valor real do bem. 14. Inexiste, portanto, imutabilidade da valoração administrativa do imóvel, para fins de lançamento tributário. 15. O acórdão deve, nesse ponto, ser reformado. No entanto, não há como o Superior Tribunal de Justiça afirmar que o valor suscitado pelo Fisco para a parcela do imóvel herdada pelo filho está correto (R\$ 3.146.000,00, a mesma importância atribuída à metade da irmã). 16. O fato

de 50% da área ter sido transmitida ao filho não significa que seu valor equivalha ao da metade da filha, pela simples razão de que a avaliação não é necessariamente uniforme. É comum que uma parte de um imóvel valha mais que outra, ainda que a metragem seja idêntica, por conta de características topográficas, de qualidade do solo, de benfeitorias etc. 17. Ademais, não consta do acórdão recorrido que o bem é o único deixado pela falecida. 18. Assim, os autos devem retornar à origem para que, admitido o reexame da base de cálculo do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* em relação ao filho, a Corte Estadual avalie, efetivamente, os valores apresentados pelo Estado e decida a respeito. 19. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. (STJ – REsp n. 1.143.625/MS (2009/0107297-9) – j. 10.11.2009 – Rel. Min. Herman Benjamin).

53) Tributário – ICMS. Telefonía. Fornecimento de fichas, cartões e assemelhados. Utilização em “orelhões” públicos. Elemento espacial da obrigação tributária. Artigo 11, III, “b” da Lei Complementar n. 87/96. Fornecimento a revendedor terceirizado localizado em outro Estado da Federação e não a usuário final. Imposto devido ao Estado onde se localiza o estabelecimento da concessionária

1. A questão trazida no recurso especial resume-se em definir a que Estado pertence o ICMS-comunicação incidente sobre o fornecimento de fi-

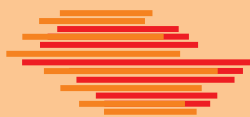
chas ou cartões telefônicos quando o estabelecimento revendedor está situado em Estado diverso daquele onde se localiza a sede da concessionária fornecedora dos cartões. 2. O acórdão recorrido adotou o critério da localização do estabelecimento que vende o cartão a usuário final, pois, segundo entende, é nesse Estado que será efetivamente prestado o serviço. Já a recorrente defende o critério da localização do estabelecimento da concessionária que fornece o cartão telefônico, ainda que para revendedor terceirizado situado em outro Estado. 3. Cabe à lei complementar, nos termos do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, da Constituição Federal de 1988, dentre outras funções, fixar o critério espacial da obrigação tributária decorrente da incidência do ICMS, o que permitirá definir a que unidade federada deverá ser recolhido o imposto (sujeição ativa) e qual estabelecimento da empresa será responsável pelo seu pagamento (sujeição passiva). 4. O artigo 11, III, “b” da Lei Complementar n. 87/96 previu, para os serviços de comunicação prestados mediante o fornecimento de fichas, cartões ou assemelhados, que o ICMS será devido ao ente federativo onde se encontra o estabelecimento da empresa que forneça tais instrumentos. 5. A escolha desse elemento espacial – sede do estabelecimento da concessionária – tem por fundamento as próprias características da operação. Os cartões ou fichas telefônicas são títulos de legitimação, que conferem ao portador o direito à fruição do serviço telefônico dentro da franquia

de minutos contratada, sendo possível utilizá-los em qualquer localidade do país, integral ou fracionadamente, desde que, é claro, esteja o local coberto pela concessionária de telefonia responsável pelo fornecimento. 6. O cartão telefônico poderá ser adquirido em um Estado e utilizado integralmente em outro. É possível também que um mesmo cartão seja utilizado em mais de um Estado. Nesses termos, quando do fornecimento dos cartões, fichas ou assemelhados, não é possível saber qual será o efetivo local da prestação do serviço de telecomunicação, razão porque o legislador complementar, ciente dessas dificuldades, fixou como elemento espacial da operação a sede do estabelecimento da concessionária que fornece os cartões, fichas ou assemelhados, afastando o critério do local da efetiva prestação. 7. Como as fichas e cartões são utilizados em terminais públicos, sendo regra a pulverização de usuários e locais de uso, a lei complementar preferiu escolher um evento preciso ligado exclusivamente ao prestador, e não uma infinidade de pontos esparsos pelo território nacional. 8. Outro elemento desprezado pelo legislador complementar foi o do domicílio do usuário, até porque esse critério apresenta-se de pouca ou nenhuma valia, pois o tomador do serviço poderá – e é o que geralmente ocorre – utilizar o serviço distante de seu domicílio. 9. O fato de os cartões telefônicos serem revendidos por terceiros a usuário final não altera o critério espacial escolhido pela Lei Complementar n. 87/96, qual seja, o da sede do estabelecimento da

concessionária. A razão é muito simples: o contribuinte do ICMS pelo fornecimento de fichas e cartões telefônicos é a própria concessionária, que não tem qualquer controle sobre a venda posteriormente realizada por revendedores, até porque nada impede que essas empresas, ao invés de negociar diretamente com os usuários, revendam a terceiros empresas situadas em outra unidade da Federação. 10. Não há, portanto, qualquer critério seguro que permita à concessionária fixar com precisão o local onde será revendido o cartão telefônico a usuário final. Como o fato gerador ocorre no momento do fornecimento da ficha, cartão ou assemelhado, nos termos do artigo 12, parágrafo 1º, da Lei Complementar n. 87/96, e como nesse momento ainda não houve a revenda, estaria a concessionária impossibilitada de fazer o recolhimento do ICMS incidente sobre a operação, justamente por não ser possível definir o local da revenda e, conseqüentemente, o Estado titular da imposição tributária. 11. O Convênio ICMS 126/98 explicitou a regra do artigo 11, III, “b”, da Lei Complementar n. 87/96 para deixar claro que o imposto incide por ocasião do fornecimento da ficha, cartão ou assemelhado, ainda que a venda seja para terceiro intermediário e não para o usuário final. 12. Já o Convênio ICMS 55/2005 adotou regra expressa determinado que o pagamento do imposto deve ser feito ao Estado onde se localiza a concessionária de telefonia que fornece o cartão telefônico, ainda que o fornecimento seja para terceiros

intermediários situados em unidade federativa diversa. 13. Mesmo que a concessionária não entregue o cartão telefônico diretamente ao usuário, mas a revendedor terceirizado localizado em unidade federada diversa, o que é muito comum para facilitar e otimizar a distribuição, ainda assim, deverá o imposto ser recolhido ao Estado onde tem sede a empresa de telefonia. 14. A única exceção a essa regra ocorreria na hipótese em que a empresa de telefonia distribui as fichas e cartões, não por revendedores terceirizados, mas por meio de filiais localizadas em

outros Estados. Somente nesse caso, a concessionária, para efeito de definição do ente tributante a quem se deve recolher o imposto, será a filial, e não a matriz. 15. Como a hipótese é de venda por distribuidores independentes situados em outros Estados, não se aplica a exceção, mas a regra geral, devendo o imposto ser recolhido integralmente no Estado onde situada a concessionária que emite e fornece as fichas e cartões telefônicos. 16. Recurso especial provido. (STJ – REsp n. 1.119.517/MG (2009/0014022-6) – j. 09.02.2010 – Rel. Min. Castro Meira).



PGE
PROCURADORIA GERAL
DO ESTADO DE SÃO PAULO