

Ementa: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. TEMA 1012 DA REPERCUSSÃO GERAL. INCIDÊNCIA LEGÍTIMA DE ICMS SOBRE A VENDA DE AUTOMÓVEIS, POR EMPRESAS LOCADORAS DE VEÍCULOS, ANTES DE UM ANO DE SUA AQUISIÇÃO DAS MONTADORAS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO.1. Nos termos do artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g, da Constituição Federal, compete à lei complementar regulamentar a forma como os Estados e o Distrito Federal deliberarão sobre a instituição de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. A LC 24/1975 efetiva o mandamento constitucional e retrata o alcance dos convênios celebrados pelos Estados e Distrito Federal, formalizados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.2. É legítima a incidência do ICMS sobre a operação de venda, realizada por locadora de veículos, de automóvel com menos de 12 (doze) meses de aquisição da montadora, uma vez que, nessa hipótese, os bens perdem a característica de ativo imobilizado, passando a assumir o caráter de mercadoria, nos termos do Decreto Estadual 29.831/2006, que tratou apenas de regulamentar internamente as disposições aprovadas pelo Convênio CONFAZ 64/2006. 3. Recurso Extraordinário a que se NEGA PROVIMENTO, com a fixação da seguinte tese de julgamento: “É constitucional a incidência do ICMS sobre a operação de venda, realizada por locadora de veículos, de automóvel com menos de 12 (doze) meses de aquisição da montadora.”

#### VOTO

**O Senhor Ministro Alexandre de Moraes:** Trata-se de Recurso Extraordinário interposto em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, no qual se discute o Tema 1012 da repercussão geral:

*Controvérsia relativa à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS - na venda de automóveis integrantes do ativo imobilizado de empresas locadoras de veículos adquiridos diretamente das montadoras, independentemente de a compra ter ocorrido em prazo inferior a um ano.*

Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado pela LOCALIZA RENT A CAR S/A em face da Gerência-Geral de Operações Fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, postulando a declaração de seu direito líquido e certo a não recolher o ICMS incidente sobre a venda, em período inferior a doze meses, de veículos adquiridos de montadoras.

Sustenta a inconstitucionalidade do Convênio CONFAZ 64/2006 e do Decreto Estadual 29.831/2006, que prevêem a obrigatoriedade de manutenção dos veículos novos, no ativo fixo da locadora, pelo período de 12 meses, para que não incida o ICMS em sua alienação.

Postula, ainda, a declaração da desnecessidade do cumprimento das obrigações acessórias previstas nestas normas.

Concedida a segurança em primeiro grau, o Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco deu parcial provimento à apelação e à remessa necessária.

Declarou que incide o ICMS na hipótese, mas reconheceu seu direito a não se submeter às obrigações acessórias (fazer constar, nas notas fiscais de compra e no Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo, os lançamentos complementares que fazem remissão ao Convênio CONFAZ 64 /06 e Decreto Estadual 29.831/06).

Veja-se trecho da ementa (Vol. 4, fl. 33):

“[...] considerando que a classificação contábil de origem não é suficiente para afastar, em termos absolutos, a hipótese de a venda do veículo usado configurar, in concreto, operação mercantil, e sendo que a prova dos autos permite vislumbrar, exatamente ao revés, a presença de características mercantis, nas alienações em foco, infere-se que a impetrante carece de direito líquido e certo à pretendida declaração, em abstrato, de que não incide ICMS na alienação de seus veículos usados. 13. Por outro lado, a impetrante também se insurge



ICMS na hipótese em que a impetrante (locadora de veículos) vende os veículos adquiridos diretamente de montadoras com menos de um ano de uso.

Dispõe o artigo 155, II, da Constituição Federal que aos Estados e Distrito Federal compete instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS).

Sustenta a recorrente que os veículos adquiridos por locadoras diretamente de montadoras constituem ativo fixo (imobilizado) da empresa, razão pela qual, sobre sua venda, não pode incidir ICMS, conforme vasta jurisprudência desta CORTE.

Alega, ainda, que são inconstitucionais o Convênio CONFAZ 64/2006 e o Decreto Estadual 29.831/2006, visto que (I) instituíram tributo não previsto em lei, (II) violam a sistemática da não-cumulatividade, bem como (III) desrespeitam o princípio da livre concorrência, haja vista que “provocará verdadeira concorrência desleal, na medida em que as empresas revendedoras de veículos poderão compensar o ICMS pago na operação anterior, ao passo em que a recorrente, por adquiri-los para o ativo imobilizado, não detém esse direito”.

Não assiste razão à recorrente.

O artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g, da Constituição Federal, dispõe que compete à lei complementar regulamentar a forma como os Estados e o Distrito Federal deliberarão sobre a instituição de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Concretizando o mandamento constitucional, temos a Lei Complementar 24/1975. O seu artigo 1º retrata o alcance dos convênios celebrados pelos Estados e Distrito Federal:

“Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data”.

Essas deliberações são formalizadas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Diferentemente do que alega a recorrente, o Convênio CONFAZ 64/2006 cuidou somente de definir a forma como se dará a isenção fiscal do ICMS, nas hipóteses em que a locadora vender veículos adquiridos de montadoras.

Não se trata, pois, de instituição do tributo. A propósito, veja-se trecho do que dispõe o convênio, em sua redação atual:

“O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 122ª reunião ordinária, realizada em Cuiabá, MT, no dia 7 de julho de 2006, considerando a grande frequência de operações de vendas de veículos autopropulsados por pessoa jurídica atuante na atividade de produtor agropecuária, locação de veículos e arrendamento mercantil com menos de 12 (doze) meses da sua aquisição, **considerando que essas operações enquadram-se nas hipóteses de incidências do imposto previstas na Lei Complementar 87/96, e tendo em vista o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)**, resolve celebrar o seguinte

#### CONVÊNIO

Nova redação dada à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 67/18, efeitos a partir de 01.09.18.

Cláusula primeira Na operação de venda de veículo autopropulsado, realizada por pessoa física que explore a atividade de produtor agropecuário ou por qualquer pessoa jurídica, antes de 12 (doze) meses da data da aquisição junto à montadora, deverá ser efetuado o recolhimento do ICMS em favor do estado do domicílio do adquirente, nas condições estabelecidas neste convênio.

Parágrafo único. As pessoas indicadas no caput poderão revender os veículos autopropulsados do seu ativo imobilizado, após

transcorrido o período indicado no caput como dispuser a legislação da sua unidade da Federação.

No âmbito do Estado de Pernambuco, sobreveio o Decreto Estadual 29.831/2006 que tratou apenas de regulamentar internamente as disposições aprovadas pelo Convênio CONFAZ 64/2006. Não houve, insista-se, criação de qualquer tributo.

Por outro lado, no que se refere à classificação dos veículos adquiridos pela locadora diretamente da montadora e vendidos em menos de um ano, faz-se necessário analisar se efetivamente constituem ativo fixo, para fins de afastamento do ICMS.

O artigo 179, IV, da Lei 6.464/1976, na redação dada pela Lei 11.638/2007, conceituou o ativo imobilizado como sendo *os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.*

Não há dúvidas de que, quando de sua aquisição, diretamente da montadora, os veículos têm a característica de ativo imobilizado, **enquanto estiverem sendo usados em suas finalidades.**

Ocorre que, quando da revenda, os bens oriundos do ativo imobilizado perdem essa característica, passando a assumir o conceito de mercadoria, tornando-se, pois, *bem móvel sujeito a mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico* ( *Direito Tributário*. RICARDO ALEXANDRE apud SOUTO MAIOR BORGES, 13ª ed., p. 712).

Nesse sentido, reputo irretocável o voto condutor do acórdão recorrido, bem sistematizado no seguinte trecho da ementa do julgado (Vol. 4, fls. 32-33):

“APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS NA VENDA DE VEÍCULOS USADOS POR PARTE DA LOCADORA. NECESSIDADE DE EXAME DAS CIRCUNSTÂNCIAS CONCRETAS DO ATO DE VENDA. INADEQUAÇÃO DA VIA MANDAMENTAL

PARA RESTABELECER, EM ABSTRATO, A INCIDÊNCIA, OU NÃO, DO ICMS EM CASOS QUE TAIA. AFASTAMENTO, CONTIDO, DAS EXIGÊNCIAS PROCEDIMENTAIS QUE CONFIGUREM MEIO OBLÍQUO DE COBRANÇA DO IMPOSTO.

1. A tese central da impetração é a de que a venda de veículos usados realizados pela impetrante (locadora de automóveis) consubstanciam alienação de ativo fixo e não de mercadorias, pelo que tais vendas não se sujeitariam à tributação do ICMS, daí exsurgindo a ilegitimidade da exigência desse tributo sobre as vendas de veículos adquiridos pelas locadoras há menos de um ano.

2. A dicotomia conceitual entre bens do ativo fixo, de um lado, e bens que corporifiquem mercadoria, de outro, não é suficiente para definir, sobretudo em sede mandamental, se as vendas de veículos usados por parte das locadoras está, ou não, sujeita à incidência do ICMS.

3. Com efeito, os bens integrados ao ativo fixo da empresa, por definição não constituem mercadorias (estas destinadas à circulação).

4. É certo que, via de regra, a venda de bens oriundos do ativo fixo não configura operação de circulação de mercadorias.

5. Essa regra, contudo, deriva não da circunstância de que tais bens tenham integrado ou sejam oriundos do ativo fixo, e sim da circunstância de não terem eles a destinação mercantil que subjaz inerente ao conceito de mercadoria.

6. Via de consequência, se o bem em tela, apesar de oriundo de ativo imobilizado, receber, no ato de alienação, uma destinação mercantil, passará a constituir mercadoria e como tal suscetível de ser objeto de operação de circulação tributável pelo ICMS, na forma da regra geral, a exemplo de qualquer bem que, naturalmente vocacionado à circulação, venha a ser reinserido na circulação depois de período fora do comércio, inclusive, por exemplo, em decorrência de integração ao ativo fixo.

7. Ou seja, não é absoluta a premissa posta pela impetrante, segundo a qual os veículos que aliena, por serem oriundos do seu ativo fixo, seriam insuscetíveis de corporificar mercadorias.

8. É preciso verificar se, no ato concreto de sua alienações, esses bens, conquanto oriundos do ativo fixo, têm, ou não, as características próprias às mercadorias.

9. Essa percepção já é só por si suficiente para afastar a pretensão mandamental em foco, na abrangência deferida pela sentença de primeiro grau, a qual reconheceu “em prol da impetrante o direito de não-incidência do ICMS nas operações que realizar para alienação de veículos integrantes de seu ativo fixo”.

10. Isso porque revela-se inviável afirmar a existência ou a inexistência de fato gerador do ICMS (quando o substrato fático for a venda de veículo usado por parte de empresa locadora de

automóveis), exclusivamente com base na classificação contábil conferida aos veículos por ocasião da operação de entrada, sem examinar os aspectos factuais da subsequente operação de venda, à luz do modus operandi adotado pela empresa locadora/vendedora.

11. Aliás, à vista dos elementos de provas coligidos nestes autos, tem-se que, aparentemente, a venda de veículos usados por parte da impetrante é realizada não apenas com habitualidade, mas também com profissionalidade específica (com estabelecimentos próprios, distintos dos utilizados para locação, e com estruturas funcionais especializadas), isto como etapa inerente às suas atividades empresariais globais (ou seja, como elemento da empresa), muito embora essa etapa seja, em princípio, sempre subsequente à etapa constituída pelo uso do veículo para locação.

12. Nesse panorama, considerando que a classificação contábil de origem não é suficiente para afastar, em termos absolutos, a hipótese de a venda do veículo usado configurar, in concreto, operação mercantil, e sendo que a prova dos autos permite vislumbrar, exatamente ao revés, a presença de características mercantis, nas alienações em foco, infere-se que a impetrante carece de direito líquido e certo à pretendida declaração, em abstrato, de que incide ICMS na alienação de seus veículos usados”.

Por fim, no que se refere à eventual violação à livre concorrência e ao princípio da não-cumulatividade, o Juízo de origem não analisou essas questões constitucionais, não tendo sido esgotados todos os mecanismos ordinários de discussão, INEXISTINDO, portanto, o NECESSÁRIO PREQUESTIONAMENTO EXPLÍCITO, que pressupõe o debate e a decisão prévios sobre o tema jurígeno constitucional versado no recurso. Incidência das Súmulas 282 (*É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada*) e 356 (*O ponto omissis da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento*), ambas desta CORTE SUPREMA.

Por todo o exposto, peço vênha para, divergindo do Ilustre Relator, negar provimento ao Recurso Extraordinário.

Sugiro a seguinte tese: *É constitucional a incidência do ICMS sobre a operação de venda, realizada por locadora de veículos, de automóvel com menos de 12 (doze) meses de aquisição da montadora.*

*Plenário Virtual - minuta de voto - 27/07/20 15:26*