

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU 1 de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

147

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**  
**Valdir de Oliveira Rocha**  
**Denise Lobello de Oliveira Rocha**  
**Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Mars e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra*  
*“100% Azul ou Quase”,*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Duble Express*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*

(DEZEMBRO - 2007)



*Marola Omartem*  
é o autor da obra reproduzida  
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*  
**www.dialetica.com.br**  
canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os  
exemplares anteriores da  
*Revista Dialética de Direito Tributário.*  
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são  
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
*e-mail:* atendimento@dialetica.com.br  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544  
**www.dialetica.com.br**

## SUMÁRIO

**Doutrina**

**Alberto Xavier** - Sujeição dos atos do Poder Executivo que majorem o IPI ao princípio da anterioridade nonagesimal

I - Colocação do problema. II - Os princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal. III - Os princípios da segurança, da previsibilidade da ação estatal e da não-surpresa. IV - Natureza jurídica dos atos do Poder Executivo previstos no art. 153, parágrafo 1º, da CF.

9

**André Luiz Martins Freitas e Thiago da Paixão Ramos Botelho** - A inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins fundamentada também nos princípios do pacto federativo e da uniformidade tributária

1. Introdução. 2. Os princípios constitucionais do pacto federativo e da uniformidade tributária. 3. Conclusão.

16

**André Mendes Moreira** - O Convênio ICMS nº 64/06 e a ilegitimidade da exigência do imposto estadual na alienação de veículos usados por locadoras de automóveis

1. A *quaestio juris*. 2. Inconstitucionalidade e ilegalidade formais do Convênio ICMS nº 64/06. 3. O fato gerador do ICMS: circulação jurídica de mercadorias. 4. Ilegitimidade do convênio por exigir o imposto em situação na qual inócorre o seu fato gerador. 5. Conclusões.

22

**Daniel Cavalcante Silva** - Os reflexos da criação da Receita Federal do Brasil no direito material do contribuinte

1 - Introdução. 2 - Novas competências dos Conselhos de Contribuintes em face da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. 3 - Os reflexos da criação da Receita Federal do Brasil no direito material do contribuinte. 4 - Conclusão.

30

**Danilo Monteiro de Castro** - O ICMS e o IPI na importação por não-contribuintes, a não-cumulatividade, a Súmula 660 do STF e suas atuais implicações à luz da própria jurisprudência desta Corte

1. Delimitação do tema. 2. O ICMS nas operações de importação. 3. Fundamentação utilizada nos precedentes motivadores da Súmula 660. 4. A fracassada tentativa de modificar a redação da Súmula 660. 5. A não-cumulatividade no ICMS e a EC 33/2001. 6. O STF e o seu hodierno posicionamento. 7. Reflexos atuais da Súmula 660 na cobrança de IPI em operações de importação realizadas por pessoas físicas, ou jurídicas, não-contribuintes deste imposto federal. 8. Conclusões.

42

**Guilherme Cezaroti** - A tributação do rendimento obtido em mercado de balcão por instituição financeira espanhola não-residente - um caso de interpretação equivocada da Receita Federal do Brasil

I - Introdução. II - A relação entre os acordos de bitributação e a legislação brasileira. III - O acordo de bitributação celebrado entre a Espanha e o Brasil. IV - O conceito de “rendimentos não expressamente mencionados”, para fins de aplicação do acordo Brasil/Espanha. V - O conceito de “lucro das empresas”, para fins de aplicação do acordo Brasil/Espanha. VI - Conclusão.

54

**Hugo de Brito Machado** - Natureza jurídica do empréstimo compulsório

1. Introdução. 2. Conceitos fundamentais. 3. Natureza jurídica do empréstimo compulsório. 4. Regime jurídico do empréstimo compulsório.

68

- João Victor Guedes Santos** - Tributação do aporte de ativos financeiros em fundos de investimento: a ilegalidade do ADI RFB nº 7/07  
 I. Introdução. II. Natureza jurídica do aporte em fundos: integralização ou permuta? III. Regulamentação tributária da operação. IV. Equívocos contidos no ADI RFB nº 7/07. V. Imutabilidade do tratamento tributário aos aportes já realizados. VI. Conclusões. 81
- José Cassiano Borges e Maria Lúcia Américo dos Reis** - Tributação do transporte ferroviário metropolitano  
 1. Introdução. 2. Legislação. 3. Incidência do ICMS e do ISS. 4. Natureza da prestação de serviço. 5. Conclusão. 91
- Renato Lopes Becho** - A responsabilidade dos sócios nas sociedades cooperativas  
 1. Considerações gerais sobre a dupla qualidade dos cooperativados. 2. Aspectos gerais da responsabilidade dos sócios. 3. Conclusão. 97
- Ricardos Almagro Vitoriano Cunha** - Leis interpretativas e o prazo para a repetição do indébito tributário  
 1. Introdução. 2. A LC nº 118 e o termo inicial para a contagem do prazo para restituição do indébito tributário. 3. Da suposta usurpação de competência judicial pelo parlamento. 4. Das leis expressamente interpretativas. 5. Da retroatividade das leis expressamente interpretativas. 6. A nova lei alcança os pagamentos indevidos efetuados antes da sua vigência? 7. Conclusão. 104
- Rodrigo Varanda** - A imunidade tributária das empresas estatais prestadoras de serviços públicos  
 Introdução. I - As empresas estatais. II - A imunidade tributária das estatais. III - Quais os tributos alcançados pela imunidade tributária. IV - A jurisprudência dos tribunais pátrios sobre o tema. Conclusão. 119
- Parecer**  
**Ives Gandra da Silva Martins** - O princípio da isonomia em matéria tributária - inteligência da MP 320/06 rejeitada pelo Congresso Nacional - atos e portarias da Receita Federal vinculados à MP 320/06 - eficácia após a rejeição  
 Consulta. Resposta. 129

### ***Jurisprudência***

#### ***Íntegras de Acórdãos***

- Cofins e PIS - base de cálculo - exclusão do valor dos créditos do ICMS transferidos a terceiros (TRF da 4ª R. - 1ª T.) 148
  - Cofins e PIS - base de cálculo - faturamento - vendas inadimplidas - não-equivalência a canceladas (STJ - 2ª T.) 151
  - Cofins e PIS - base de cálculo - inadmissibilidade de exclusão do ICMS (TRF da 4ª R. - 2ª T.) 156
  - Crime de sonegação fiscal - inquérito policial instaurado antes de concluído o procedimento administrativo - posterior encerramento da instância administrativa e constituição do crédito - não-convalidação daquele (STF - 2ª T.) 159
  - ICMS - indeferimento de pedido de inscrição no cadastro de contribuintes - ausência de comprovação de capacidade econômico-financeira - legalidade do ato (STJ - 1ª T.) 165
- Nota de Julgamento**
- Contribuição previdenciária - decadência e prescrição - arts. 45 e 46 da Lei 8.212 e art. 5º, par. único do DL 1.569 - sobrestamento de recursos extraordinários (STF - Pleno) 168

## O Convênio ICMS nº 64/06 e a Ilegitimidade da Exigência do Imposto Estadual na Alienação de Veículos Usados por Locadoras de Automóveis

*André Mendes Moreira*

### 1. A *Quaestio Juris*

O Convênio ICMS nº 64, de 7 de julho de 2006 - já introjetado em diversas legislações estaduais, por meio de decretos -, autoriza a exigência, das empresas locadoras de veículos automotores, de ICMS incidente sobre as vendas de veículos usados, quando estes forem alienados em menos de 12 (doze) meses contados de sua aquisição.

A justificativa convencional para exigência do imposto funda-se em duas premissas:

- a) a venda habitual de veículos automotores pelas locadoras de automóveis;
- b) a suposta natureza de mercadoria que os automóveis usados (bens do ativo imobilizado das empresas em questão) adquirem quando alienados pelas locadoras.

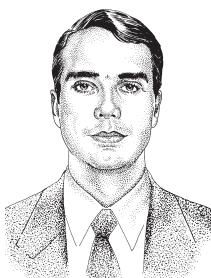
O *punctum saliens* do citado Convênio reside em sua cláusula primeira, que ora ofertamos à transcrição:

“Cláusula primeira. Na operação de venda de veículo autopropulsado, realizada por pessoa jurídica que explore a atividade de produtor agropecuário, locação de veículos e arrendamento mercantil, 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. A pessoa jurídica contribuinte do imposto poderá revender os veículos autopropulsados do seu ativo imobilizado, após transcorrido o período indicado no ‘caput’, como dispuser a legislação da sua unidade da Federação.” (destaques nossos)

Consoante se demonstrará, o Convênio em tela viola tanto a legislação do ICMS como a hipótese de incidência do imposto plasmada na Constituição de 1988, eis que:

- a) não compete ao Confaz legislar, estabelecendo base de cálculo e forma de apuração do ICMS devido. Ao fazê-lo, o órgão extrapola sua função constitucional. Outrossim, quando os Estados incorporam normas convencionais desse jaez via decreto, há inobservância do princípio da legalidade em matéria tributária, desautorizando a exigência do imposto;



**André Mendes  
Moreira**

*é Doutorando em  
Direito Econômico e  
Financeiro na USP,  
Mestre em Direito  
Tributário pela  
UFMG, Professor  
Universitário e  
Advogado.*

b) ao estipular o prazo de 12 meses como limite mínimo para que a locadora de automóveis possa vender veículo por ela adquirido sem sujeitar-se às suas disposições - em uma presunção *juris et de jure* de prática de ato mercantil -, o Convênio incorre em inconstitucionalidade e ilegalidade, criando ficção jurídica em desfavor das empresas, sem justificativa plausível para tanto. Afinal, que diferença existe entre a venda de um veículo com 10 meses ou 14 meses de uso? O fato é: se a locadora adquire os bens, utiliza-os em sua atividade-fim (aluguel) e posteriormente os vende - para renovar a frota ou devido a quedas sazonais na demanda (cujos picos ocorrem em janeiro e julho) -, não há como sustentar-se a incidência do ICMS, por se tratar de atividade secundária praticada pelas empresas apenas com vistas à consecução de sua finalidade precípua: a locação de veículos.

Confiram-se, a seguir, os fundamentos que amparam as conclusões acima antecipadas.

## 2. Inconstitucionalidade e Ilegalidade Formais do Convênio ICMS nº 64/06

Ao pretender fazer incidir o imposto estadual sobre a venda de veículos por locadoras de automóveis, quando decorridos menos de 12 (doze) meses da aquisição daqueles, o Convênio ICMS nº 64/06 viola o art. 155, parágrafo 2º, XII, g da CR/88. Este dispositivo atribui à lei complementar a função de regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS serão concedidos e revogados.

A lei mencionada no citado art. 155, parágrafo 2º, XII, g já existia desde antes da Constituição de 1988: trata-se da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que atribui aos convênios firmados pelos Estados-membros a função de autorizar a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS<sup>1</sup>.

Todavia, a LC nº 24/75 - na linha do que dispõe a Constituição acerca de sua função - não autoriza o Confaz a editar convênio delimitando o âmbito de incidência da lei tributária (como faz o Convênio ICMS nº 64/06, ao dispor sobre fato gerador, base de cálculo e forma de apuração do *quantum debeatur* nas operações realizadas pelas locadoras de veículos). As funções desse mecanismo foram claramente postas na CR/88: aprovar a concessão de benefícios em matéria de ICMS, visando a evitar a guerra fiscal entre os Estados-membros<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Confira-se a dicção de seu art. 1º:

“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.”

<sup>2</sup> A única exceção à regra foi o Convênio ICM nº 66/88. Por força do art. 34, parágrafo 8º do ADCT, o aludido Convênio foi editado para fazer as vezes de norma geral do ICMS, enquanto a lei complementar que cumpriria essa função não fosse aprovada. Com o advento da LC nº 87/96 (Lei Kandir), o Convênio ICM nº 66/88 deixou de vigorar, cessando a autorização extraordinária.

Assim é que o Confaz, ao estipular as regras de tributação em questão (que não cuidam da concessão de isenções, benefícios ou incentivos fiscais, única função que lhe foi autorizada pela CR/88 e conferida pela LC nº 24/75), extrapolou sua competência constitucional e legal. Não bastasse a inconstitucionalidade apontada - *de per se* suficiente para macular de vício insanável o Convênio em tela -, o Confaz feriu frontalmente o princípio da legalidade tributária ao definir novas situações nas quais o ICMS deverá incidir. De acordo com a CR/88, em seu art. 146, III, *a*, é função do *legislador complementar* definir os fatos geradores e a base de cálculo dos impostos previstos na Constituição. Dessarte, se nem mesmo o legislador ordinário pode criar novos fatos geradores do ICMS, menos ainda pode fazê-lo uma comissão de Secretários de Fazenda, integrantes do Poder Executivo. Em matéria tributária, vige - com tanto rigor como no Direito Penal - o princípio da especificidade conceitual fechada (corolário da legalidade e impropriamente denominado “tipicidade”, consoante leciona Misabel Abreu Machado Derzi<sup>3</sup>), o qual impede que fatos não subsumíveis à hipótese de incidência prevista em lei possam originar o dever de pagar tributo.

A injuridicidade do Convênio ICMS nº 64/06 agrava-se ainda mais quando se constata que suas normas têm sido incorporadas aos ordenamentos jurídicos estaduais por meio de decretos. Se a veiculação por Convênio de regras adstritas à autoridade do legislador complementar já quebrantava a legalidade em matéria tributária, sua efetivação por meio de decreto é prova cabal de que os governos olvidaram-se por completo da Constituição e da legislação de regência do ICMS em vigor no País.

No Estado Democrático, compete ao Legislativo veicular normas prescritivas de conduta (editando leis), ao Executivo dar-lhes cumprimento (executando as leis) e ao Judiciário dirimir conflitos (aplicando a lei no caso concreto). A partir do momento em que o Poder Executivo reveste-se do papel de criador de leis, usurpa a competência do Legislativo e fere a tripartição dos Poderes, cláusula pétrea da Constituição e pilar do Estado de Direito<sup>4</sup>.

Não obstante, mesmo que as disposições do Convênio ICMS nº 64/06 tivessem sido veiculadas por lei complementar, a mesma seria inconstitucional por desbordar dos limites traçados pela CR/88 para instituição do ICMS. Afinal, *a fattispecie do imposto em tela é a realização de operações de circulação jurídica de mercadorias*. Da mesma forma que o legislador não pode desviar-se do sentido dos vocábulos constitucionais (como, aliás, já restou decidido pelo STF nos Recursos Extraordinários nºs 166.172/RS<sup>5</sup> e 116.121/SP<sup>6</sup>), menos ainda o Confaz - órgão formado por representantes do Executivo - pode alargar o fato gerador e estabelecer inédita base

<sup>3</sup> *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988.

<sup>4</sup> A tais considerações vale adicionar a observação de que, em matéria tributária - dada a sua importância - o princípio da legalidade estrita encontra guarida específica na Constituição, *in verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

<sup>5</sup> Pleno, relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* 16.12.1994, p. 34.896.

<sup>6</sup> Pleno, relator Ministro Octavio Gallotti, relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, *DJ* 25.05.2001, p. 17.

de cálculo do ICMS sobre operações que não correspondem à efetiva operação de circulação jurídica de mercadorias.

Passemos adiante.

### 3. O Fato Gerador do ICMS: Circulação Jurídica de Mercadorias

O ICMS incide sobre:

- a) operações de circulação jurídica de mercadorias;
- b) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (à exceção dos municipais, sujeitos ao ISS, e dos internacionais, que gozam de imunidade);
- c) prestação de serviços de comunicação<sup>7</sup>.

Para o que nos importa neste trabalho, cumpre analisar o significado da expressão “circulação jurídica de mercadorias”, cujo primeiro pressuposto é a translação da propriedade de bem móvel mediante negócio jurídico oneroso. Conforme leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>8</sup>, “o ICMS é imposto qualificado por relações jurídicas entre sujeitos econômicos”. Mais adiante, o jurista averba que “o imposto não incide sobre a mera saída ou circulação física que não configure real mudança de titularidade do domínio”<sup>9</sup>. Misabel Abreu Machado Derzi<sup>10</sup> segue o mesmo sentido, predizendo que “a circulação de mercadoria será sempre movimentação como forma de transferir o domínio, como mudança de patrimônio, como execução de um contrato translativo da titularidade da mercadoria”.

Outrossim, o bem alienado deve ser “mercadoria”, para somente então atrair a incidência do ICMS. E tal qualificação aplica-se exclusivamente aos bens sujeitos à mercancia, isto é, àqueles destinados ao comércio. Sobre este aspecto da hipótese de incidência do ICMS, Paulo de Barros Carvalho<sup>11</sup> averba que “a natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê”. Assim, pode-se qualificar como mercadoria um terno exposto para venda em estabelecimento comercial, mas o mesmo terno utilizado por uma pessoa física que, por qualquer razão, decide vendê-lo, não pode ser considerado como objeto de uma operação mercantil.

Dessarte, para que ocorra o fato gerador do ICMS que tributa a circulação de mercadorias, é imperioso que:

- a) haja transferência de titularidade da mercadoria;
- b) exista negócio jurídico subjacente que autorize a translação da propriedade;

<sup>7</sup> Essa a dicção do art. 155, II, da CF/88, que prediz:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

<sup>8</sup> *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 359.

<sup>9</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 532.

<sup>10</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 376.

<sup>11</sup> *Regra Matriz do ICM* (tese). São Paulo: PUC, 1981, p. 207.



- c) o bem transferido tenha natureza de mercadoria, é dizer, seja destinado à mercancia; e
- d) o sujeito passivo seja um comerciante dedicado à realização de operação de circulação de mercadorias.

Assentadas essas premissas, passemos à análise de mérito da *quaestio juris*, dado que a inconstitucionalidade e ilegalidade do Convênio ICMS nº 64/06 por vício de forma já restaram demonstradas.

#### **4. Ilegitimidade do Convênio por exigir o Imposto em Situação na qual incorre o seu Fato Gerador**

##### *4.1. Intróito*

O Convênio nº 64/06 dispõe que a locadora de automóveis deverá recolher ICMS sobre as vendas de veículos usados, quando as mesmas ocorrerem em período inferior a 12 (doze) meses contados da aquisição do bem.

Ocorre que *o próprio Convênio reconhece que o automóvel usado integra o ativo imobilizado das locadoras* (é o que dispõe o parágrafo único do art. 1º do diploma em tela, já transcrito anteriormente, de acordo com o qual “a pessoa jurídica contribuinte do imposto poderá revender os veículos autopropulsados *do seu ativo imobilizado*, após transcorrido o período de 12 meses”). E, consoante jurisprudência pacífica de nossas Cortes, a venda de ativo permanente não é tributável pelo imposto estadual, pois tais bens não se amoldam ao conceito de mercadoria.

Nos termos do art. 1º da LC nº 87/96, o ICMS tem com fato gerador as “operações relativas à circulação de *mercadorias* e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (destaque nosso).

Em face de tal definição, conclui-se que para o surgimento da obrigação tributária é necessário que a operação de circulação ou prestação de serviços tenha caráter comercial, tanto que a Constituição (art. 155, II) e a Lei Complementar nº 87/96 (art. 1º) mencionam a circulação de *mercadorias*. Isto permite afirmar que o ICMS não incide sobre a circulação de bens que não sejam mercadorias, tal qual ocorre com a venda de bens móveis realizadas por pessoas físicas não comerciantes (ex.: venda de um automóvel utilizado pela família), qualquer que seja a modalidade de alienação adotada e o tempo transcorrido entre a aquisição e a venda.

Consoante já assertado, não há incidência do ICMS sobre operações não mercantis, inocorrendo o fato gerador do imposto na entrada ou saída de bens que não sejam classificados como mercadoria. A qualidade de mercadoria é essencial para permitir a cobrança do tributo em questão.

Assim, ainda que a venda do ativo imobilizado das locadoras seja não eventual, não há transmutação da natureza jurídica do bem que está sendo vendido. O escopo da alienação é tão-somente permitir a renovação da frota das locadoras (ou o seu ajuste às demandas de aluguel). Continuemos com o raciocínio, no tópico a seguir.

##### *4.2. Impossibilidade de tributação da venda de ativo imobilizado, ainda que a alienação ocorra antes de 12 meses contados da aquisição do bem*

Consoante as disposições do Convênio *sub examine*, caso a alienação do veículo se dê em prazo inferior a 12 meses contados da entrada do mesmo na empresa, o

automóvel, que até então compunha o ativo imobilizado da companhia, transforma-se em mercadoria, atraindo a incidência do ICMS.

Nada mais absurdo. Ora, se um bem pertence ao ativo fixo da locadora e se esta não tem como objeto social a compra e venda de mercadorias (sequer sendo contribuinte do ICMS, como no caso das locadoras de veículos), não há como fazer incidir o imposto estadual nas operações de venda de ativo permanente, ainda que realizadas antes do prazo de 12 meses contados da aquisição dos bens.

No caso em testilha, outro fator adicional faz com que a exigência em comento se torne ainda mais abusiva. No mercado de locação de veículos, a renovação constante da frota é necessária à sobrevivência da empresa. Carros com mais de um ou, no limite, dois anos de uso, depõem contra a imagem da locadora e acarretam sensível queda no índice de satisfação de seus clientes.

Nos EUA, a média de reposição de carros pelas locadoras gira em torno de seis meses, em atenção às características daquele mercado, mais desenvolvido e exigente. Na América Latina, notadamente no Brasil, o prazo médio é de um ano. Nem por isso, contudo, a locadora de automóveis torna-se contribuinte do ICMS ou mesmo adquire outro foco que não o exercício da atividade de aluguel de veículos. Se estes são vendidos e repostos - em prazos que denotam a inexistência de intuito da locadora em se tornar uma vendedora de veículos mas, tão-somente, o escopo de se manter no mercado exercendo sua atividade-fim -, torna-se ilegítima a cobrança do ICMS na forma pretendida pelo Convênio nº 64/06.

Seria de se estranhar que uma empresa buscasse auferir lucro por meio da venda de veículos automotores da seguinte forma: adquirindo automóveis novos de fábrica, usando-os durante um ano (em média) e vendendo-os, com alta quilometragem. Ora, os custos em que se incorre para comprar um veículo novo, pagar IPVA<sup>12</sup> do mesmo e aliená-lo um ano depois, já usado, implicam depreciação do valor do ativo permanente. Assim, por uma questão estritamente empresarial, a frota de todas as locadoras é trocada sazonalmente (sendo incrementada ou reduzida, conforme a demanda).

A jurisprudência de nossas Cortes no que tange à não-incidência de ICMS na alienação de bens do ativo permanente aplica-se, com sobras de propósito, ao caso em tela. O Supremo Tribunal Federal já sumulou o entendimento que se segue (na época, acerca do alcance do imposto sobre vendas e consignações, porém integralmente adequado ao ICMS):

“Súmula 541/STF. Imposto sobre vendas e consignações não incide sobre a venda ocasional de veículos e equipamentos usados, que não se insere na atividade profissional do vendedor, e não é realizada com o fim de lucro, sem caráter, pois, de comercialidade.”

<sup>12</sup> Saliente-se ainda que o IPVA tributa o patrimônio produtivo da locadora de automóveis, o que é um ineditismo em matéria de tributação da pessoa jurídica. Basta lembrar que não há imposto sobre a propriedade de alto-fornos e antenas de telefonia - bens do ativo permanente, essenciais para a consecução da atividade-fim das empresas atuantes nos respectivos setores (siderúrgico e de telecomunicações). As locadoras de automóveis, portanto, não fazem jus a essa nova investida fiscalista dos Estados, que buscam, além do já exigido IPVA (imposto sobre patrimônio produtivo das locadoras), cobrar agora ICMS sobre o ativo imobilizado dessas empresas.

Apenas um reparo faz-se importante: no caso das locadoras, a alienação do ativo imobilizado não é ocasional, mas sim sazonal. Nem por isso, todavia, pode-se pugnar pela incidência do ICMS em suas operações de vendas de veículos, posto que, como já repisado, as mesmas não são um fim em si mesmo, configurando-se apenas como uma necessária providência para viabilizar a atividade negocial de aluguel de automóveis.

#### 4.3. A ratio essendi do Convênio. Norma antievasiva, voltada a evitar a ação de locadoras “de fachada”

Diante de tantas ilegalidades e inconstitucionalidades, indaga-se o porquê da atitude tomada pelo Confaz, investindo pesadamente contra as locadoras de automóveis no Convênio em análise. A explicação é singela.

As locadoras, por comprarem grandes quantidades de automóveis das montadoras, obtêm descontos nos seus preços. Alguns revendedores de veículos, buscando - de forma ilícita - aproveitar os descontos concedidos às locadoras, constituíram empresas fictícias, cujo objeto social seria a locação de automóveis. Seu único intuito, porém, era comprar veículos por preços abaixo dos de mercado (em fraude comercial) e revendê-los para consumidores que assumissem o risco de somente transferir o automóvel para seus nomes após 6 meses decorridos da compra feita pela locadora de fachada (dado que existe um acordo verbal entre montadoras e locadoras para que estas últimas não alienem os veículos novos antes de seis meses de uso). Vale conferir o caso abaixo, relatado na *Gazeta Mercantil* de 02.05.2006 (os nomes dos envolvidos foram omitidos na transcrição):

“A concessionária defende-se das acusações do Ministério Público sobre a compra de carros envolvendo a Locadora (...) para obter desconto especial direto da fábrica e vender ao consumidor. De acordo com a Promotoria de Justiça, a concessionária mantém um esquema para adquirir carros por meio da locadora, de propriedade do irmão de um dos sócios (...). Após a compra com desconto da fábrica, os carros seriam vendidos em promoções.

Os descontos obtidos pela locadora foram repassados aos clientes e (...) todos eles sabiam das condições. Ou seja, que só poderiam ser transferidos para seus nomes depois de 180 dias. ‘Dissemos aos clientes, o carro é zero, mas está no nome da locadora’, conta a diretora da concessionária.”

Da análise da reportagem transcrita, dessumem-se as razões metajurídicas que levaram o Confaz a editar o ilegal, inconstitucional e abusivo Convênio ICMS nº 64/06. Contudo, a medida foi desacertada, porquanto a fiscalização possui meios para auferir e punir os contribuintes que agem em violação às leis tributárias. O próprio CTN garante aos agentes fiscais, em seu art. 149, VII, o poder-dever de efetuar lançamento de ofício quando o sujeito passivo estiver agindo “com dolo, fraude ou simulação”. Assim, não há razão para se punir todas as companhias que atuam no mercado, presumindo-se que qualquer alienação de veículo automotor por locadora de automóveis, antes de decorridos 12 meses de sua aquisição, é fraudulenta (atraindo, por essa razão, a incidência do ICMS). Afinal, na hipótese do ilícito acima mencionado, realmente o veículo teria natureza de mercadoria e não de ativo imobilizado.

Sobre ser injurídica, por tudo o que já foi demonstrado, a medida é peculiarmente injusta, punindo empresas sérias em razão de faltas cometidas por terceiros.

## 5. Conclusões

Em face do exposto, pode-se concluir que:

- a) para que o negócio de locação de automóveis se viabilize, é imperioso que a frota seja renovada periodicamente, com ajuste à demanda de aluguel (sazonalidade);
- b) situando-se o prazo médio de utilização da frota das locadoras brasileiras em torno de 12 meses (ou seja, ora aliena-se antes, ora depois desse lapso temporal), o Convênio nº 64/06 determina a tributação pelo ICMS de parte dos veículos vendidos pelas locadoras do País (todos aqueles alienados antes de completado um ano da aquisição do bem);
- c) ao fazê-lo, o Convênio:
  - c.1) extrapola sua função constitucional, posto que se põe a legislar em matéria reservada à lei complementar, ao dispor sobre fato gerador e base de cálculo do ICMS;
  - c.2) incorre em inconstitucionalidade e ilegalidade, ao determinar a incidência do ICMS sobre valores auferidos pelas locadoras em decorrência do exercício de atividade necessária à consecução de seu objeto social, a saber, a locação de veículos automotores.

Nessa toada, sendo indevida a cobrança de ICMS sobre bens não caracterizáveis como mercadorias - caso dos automóveis vendidos pelas locadoras com o único escopo de substituí-los por veículos mais novos para fins de locação -, não há como sustentar-se a validade do Convênio ICMS nº 64/06, seja sob seu aspecto formal, seja sob o prisma material.