

O Senhor Ministro Edson Fachin (Relator): Inauguro o presente voto com toda vênia ao Ministro relator pelo esmero no relatório e voto de intrincada questão da tributação do setor automotivo brasileiro diante da própria dinamicidade do mercado.

Inicialmente, cumpre consignar o exato objeto do presente recurso, com a finalidade de fixação de tese objetiva apta a gerar orientação jurisprudencial a todo o sistema judicial, como é próprio da sistemática da repercussão geral.

Em síntese, trata-se de averiguar a constitucionalidade do Decreto do Estado de Pernambuco n. 29.831/2006 e do Convênio ICMS n. 64/2006, que fixa regra de recolhimento do ICMS mercantil quando da revenda de veículo automotor adquirido mediante “compra direta” em prazo menor 12 (doze) meses: “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.”

Por oportuno, convém ressaltar, desde já, que o Decreto Estadual apenas internaliza o Convênio ICMS n.64/2006, portanto, não introduz nova hipótese de incidência dado que os normativos ora hostilizados tão apenas estabelecem regra de fiscalização correspondendo a norma anti-evasão à aquisição de veículo automotor, como se ativo fixo fosse, para posterior (re) venda valendo-se de tratamento tributário diferenciado vigente no regime de “compra direta” perante a indústria automotiva.

Inobstante, a prática elusiva em prejuízo à arrecadação tributária dos Estados constata-se dos autos ainda, conforme as razões trazidas pelos *amici curiae*, efetivo prejuízo à livre concorrência no mercado automotivo, sobretudo, no estágio de distribuição e revenda conforme as razões trazidas com destaque pela Federação Nacional de Distribuição de Veículos Automotores (FENABRAVE): “As “locadoras”, que atualmente possuem uma série de lojas para venda de veículos com pouquíssimo uso e sem a incidência do ICMS na operação de VENDA vêm trazendo uma distorção desarrazoada no mercado automobilístico, pois, embora goze de descontos na aquisição dos veículos iguais ou superiores ao das concessionárias formais, quando da revenda dos veículos não precisam recolher o ICMS,

podendo tornar a operação mais atrativa de forma totalmente anti-isonômica e contra o disposto no art. 170 da Constituição Federal.” (e-pet 27773/2019, p.4)

Melhor enfrentamento desta intrincada questão demanda análise da compatibilidade do Convênio ICMS n. 64/2006 e do Decreto do Estado de Pernambuco n. 29.831/2006 com os princípios da legalidade, isonomia e livre concorrência considerando tratar-se o ICMS de um imposto de mercado marcado pela neutralidade tributária que tem como critério material a prática de negócio jurídico mercantil, nos termos em que previsto em nossa Constituição Federal:

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;

(...)

O artigo 155 trata do ICMS, imposto criado pela Constituição Federal de 1988 e de competência dos Estados-membros, sendo o responsável pela maior parte da receita tributária desses entes. Apesar de substituir o ICM, que, vigente desde a EC nº 18/65, era relativo à circulação de mercadorias, o ICMS não se restringe a isso, pois

diante das múltiplas materialidades, tem-se distintos impostos, todos reunidos sob a mesma rubrica. Assim é que o ICMS incide sobre: a) a circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) prestação de serviços de comunicação; d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário : Constituição e Código Tributário Nacional*. 8 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2018, p. 404).

O núcleo considerado mais importante economicamente, já que envolve maiores quantias em dinheiro, é o de incidência mais antiga: a tributação de *operação de circulação de mercadorias*, já existente à época do ICM.

O termo, composto por três conceitos interligados e que se complementam, é objeto de controvérsias na doutrina e na jurisprudência, já que seu sentido não é definido de forma unânime. Para entendê-lo, analisa-se, inicialmente, o conceito de mercadoria.

Ideia menos ampla do que a noção de “bem” é a do “conceito de mercadoria”: bem móvel e corpóreo preordenado habitualmente à prática de operações mercantis, com finalidade de circulação por venda ou revenda. Seu aspecto nuclear é, dessa maneira, sua destinação: a comercialização.

A partir da noção de mercadoria, é possível entender o que são as operações relativas à circulação de mercadorias, é dizer, a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. No direito tributário, a discussão se faz com base na definição dos fatos geradores de ICMS, tópico importante e bastante debatido.

Antes de seguir para a análise deles, é preciso, de início, entender a incidência tributária do imposto. Esta é dividida em figuras entre as quais se destaca o fato gerador. Outro importante elemento é o *pressuposto de fato* do tributo, que é “o fundamento a partir do qual a legislação poderá escolher fatos que irão provocar o nascimento das situações jurídicas subjetivas que vinculam Fisco e contribuintes (...). Ao discriminar competências tributárias, a Constituição Federal qualifica pressupostos de fato que, por sua vez, vão circunscrever o âmbito da legislação para fins de instituição dos tributos” (GRECO, Marco Aurélio. Alíquota zero: IPI não é imposto sobre valor agregado. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 2, n. 8, mar./abr. 2004, p. 2. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDi0006.aspx?pdiCntd=13577>>. Acesso em: 5 fev. 2020).

Do mesmo pressuposto de fato qualificado, comporta-se a definição em lei de vários fatos geradores diferentes. Este é o evento que, ocorrido, dá nascimento a situações jurídicas como a obrigação tributária.

O pressuposto de fato qualificado pela Constituição, no caso de ICMS, é um ciclo econômico de circulação que tem por objeto mercadorias. Como a Lei Maior não cria tributos, mas apenas atribui competências, ela também não define seus fatos geradores, que, no caso do imposto aqui analisado, é negócio jurídico mercantil.

O Convênio ICMS n.64/2006 é ato normativo que tem por fito, justamente, preservar conceito de *mercadoria* ao prever, a partir de conceito próprio das ciências contábeis.

O conceito de ativo imobilizado (Pronunciamento Técnico CPC 27) demanda que aquele bem permaneça imobilizado no prazo mínimo de 12 (doze) meses senão considerado *mercadoria*, portanto, os normativos ora hostilizados em absolutamente nada inovam no ordenamento jurídico privado, quanto ao menos público vez que a incidência do ICMS já se faz prevista na legislação de cada uma dos Estados da federação.

O Decreto estadual ao regulamentar o previsto no Convênio n.64/2006 confere mera aplicação a lei tributária pernambucana, portanto, não cria tributo, mas apenas harmoniza aplicação de norma anti-evasiva.

O Convênio n.64/2006 também não define fato gerador do ICMS na revenda de veículo, que, no caso encontra-se previsto na legislação tributária de cada Estado da federação diante da prática de negócio jurídico mercantil.

Portanto, o decreto estadual hostilizado no presente recurso não institui nova hipótese de incidência tributária, nem mesmo representa majoração de tributo, apenas veicula norma anti-evasiva a regular devida incidência do ICMS quando “abuso de direito” na alienação de *mercadoria* como se bem do ativo fixo fosse.

O parecer proferido pelo *parquet* não discerne bem o conceito contábil de ativo fixo; o que compromete melhor deslinde da questão a partir do elemento “mercadoria” que integra o critério material do ICMS.

A intervenção do *amicus curiae* da FENABRAVE melhor discerne a questão ao registrar que “ o Convênio ICMS nº 64/06, contudo, ao tratar da conceituação de um bem como mercadoria ou “ativo não circulante”, não abordou o conceito de “vendas com habitualidade”, prestigiado pela jurisprudência deste C. Supremo Tribunal Federal. E é justamente pela ausência do estabelecimento de critérios que definam o que seria comércio habitual, sem atentar para a regra contábil de definição do conceito de ativo imobilizado (Pronunciamento Técnico CPC 27), que há de se observar a natureza comercial e autonomia da atividade nas empresas locadoras de veículos.”

A moldura fática da presente repercussão geral reporta a prática empresarial das locadoras em classificar todos seus veículos como ativo imobilizado passando a empreender atividade comercial de revenda de veículos adquiridos sob o regime tributário de “compra direta” junto à indústria que confere-lhe preços inferiores a representar vantagem concorrencial quando da alienação só veículo que ativo fixo não integra vez que comercializado em prazo aquém a 12 (doze meses).

A questão ora em julgamento, em sede de repercussão geral, já foi apreciada por este Eg. STF (RE 949.369 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 02/12/2016, RE 717.396, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 29/06/2017) que, ainda que não tenham ingressado no âmago da questão, confirmaram julgado *a quo* no sentido de que presente a prática de ato de mercância diante da “habitualidade” das empresas prestadoras de serviço de locação de veículos em proceder a (re)venda de veículos pressupostamente no ativo fixo em prazo aquém de 12 meses.

Senão bastasse tratar-se de autêntica operação mercantil sujeita a regular incidência de ICMS, tem-se por ausente qualquer ofensa ao princípio da legalidade tributária vez que não há criação e/ou majoração de imposto pelo Convênio n.64/2006.

O Convênio CONFAZ n° 64/2006 ao consignar que é devido o ICMS na operação de venda de veículo autopropulsado que explore a atividade de locação de veículos, antes de 12 meses da data da aquisição, apenas confere aplicação/harmonização à legislação tributária de ICMS dos Estados ante a evasão fiscal empreendida, por ventura o contribuinte proceda a comercialização de bem que aparentemente integre o ativo imobilizado.

O Decreto Estadual, ao regulamentar a incidência de ICMS sobre a venda de veículos novos e usados por parte de empresas locadoras de veículos, somente estabeleceu mera interpretação da legislação tributária que exime de tributação a venda de bens que integram o ativo fixo, excluindo da hipótese de não-incidência as alienações ocorridas antes de doze meses da aquisição.

Os precedentes citados pela recorrente no sentido da não incidência de ICMS sobre bens do ativo fixo (RE 194300, rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 24/04/1997 e outros) muito antes de infirmar os atos normativos ora hostilizados confirmam sua constitucionalidade vez que consideram tratamento tributário diferenciado ao ativo fixo desde que ausente a habitualidade,

vejamos: “ ICMS. VENDA DE BENS NO ATIVO FIXO DA EMPRESA. NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. A venda de bens do ativo fixo da empresa não se enquadra na hipótese de incidência determinada pelo art. 155, I, b, da Carta Federal, tendo em vista que, em tal situação, inexistente circulação no sentido jurídico-tributário: os bens não se ajustam ao conceito de mercadorias e as operações não são efetuadas com habitualidade. Recurso extraordinário não conhecido.”

Portanto, quando presente a habitualidade na comercialização dos veículos, ainda que adquiridos como se ativo fixo fossem, resta caracterizado o conceito de mercadoria afastando-se, assim, o regime especial previsto no Convênio ICMS n.51/2000 mediante aplicação do Convênio ICMS n.64/2006.

Oportuno consignar que o Convênio ICMS n.64/2006 ao prever recolhimento do diferencial de ICMS quando procedida a venda do veículo em prazo aquém de 12 (doze) meses de sua aquisição não inova no ordenamento jurídico, vez que é a própria legislação contábil-societária que prevê tal prazo para caracterização do ativo fixo (art.179, IV, Lei n.6.404 /1976 c/c CPC 27).

O Direito Tributário estabelece salutar diálogo não só com as ciências contábeis, ao incorporar conceitos que lhe são próprios do Direito Privado, mas, também, com o próprio Direito Econômico com vistas a preservação das relações jurídico privadas de modo que não venham a ser distorcidas pela incidência ou não-incidência tributária.

Não se ignora que a (re)venda seja decorrência lógica da própria atividade da autora (locação de veículo). No entanto, não pode essa fazer da (re)venda dos veículos do ativo fixo atividade paralela àquela prevista em seu objetivo social sob o risco, inclusive, de valer-se do regime fiscal especial de “compra direta” (Convênio ICMS n.51/2000) com menor ônus tributário para concorrer em vantagem competitiva frente aos agentes econômicos regulados, inclusive, por lei específica conforme verifica-se a seguir.

No tocante aos desequilíbrios concorrenciais e à livre iniciativa, também firmo convicção pela existência de prática nociva ao mercado pelos agentes econômicos que empreendem “compra direta” para posterior revenda em prazo aquém de 12 meses, notadamente daqueles do setor de de locação de

veículos, pela alienação de veículo que distorce a concorrência do setor automotivo, sobretudo, de distribuição distorcendo o que regulado na “Lei Ferrari” (Lei n. 6.729/1979).

Isso porque há ofensa direta às liberdades fundamentais da empresa, na condição de atividade econômica organizada. O estabelecimento de preços aquém dos praticados pela rede de concessionárias a partir de vantagem tributária propiciada pela “compra direta” junto à indústria automobilística sinaliza em direção diametralmente oposta à *livre concorrência e livre iniciativa*.

Oportuno consignar que as relações jurídicas tributárias sujeitam-se aos princípios da ordem econômica, com especial interesse nestas normas:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IV - livre concorrência;

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

(...)

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.”

Decerto, a livre iniciativa e a livre concorrência são funcionalizadas pela ordem constitucional para a promoção de existência digna a todos, à luz da justiça social. Trata-se de expressão do princípio da dignidade da pessoa humana, com escopo universal por definição, abarcando, em regra, toda a territorialidade brasileira e o comércio internacional.

A propósito, remete-se à brilhante argumentação levada a efeito pelo Ministro Moreira Alves na ADI 319, de relatoria de Sua Excelência, julgada em 3 de março de 1993, traduzível no seguinte excerto de ementa:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Lei 8.039, de 30 de maio de 1990, que dispõe sobre critérios de reajuste das mensalidades escolares e dá outras providências.

- Em face da atual Constituição, para conciliar o fundamento da livre iniciativa e do princípio da livre concorrência com os da defesa do consumidor e da redução das desigualdades sociais, em conformidade com os ditames da justiça social, pode o Estado, por via legislativa, regular a política de preços de bens e de serviços, abusivo que é o poder econômico que visa ao aumento arbitrário dos lucros.”

No particular, tem-se restrição arbitrária a livre concorrência das sociedades empresárias da rede de concessionárias de veículos, ao se admitir vantagem concorrencial indevida às locadoras a partir do regime tributário diferenciado para as “compras diretas”.

O setor automotivo brasileiro que já convive com um *basket* de incentivos fiscais de ICMS, a representar alguma ameaça à livre concorrência no mercado interno e internacional (BEVILACQUA, Lucas. Tributação sobre o valor agregado e incentivos fiscais ao setor automotivo junto à OMC. **Revista Direito Tributário Atual**, n.35, 2016, p.292-316, p.305) não pode ser complacente a destruição da rede de concessionárias que compõe distribuição de veículos através do *abuso* na aplicação de regimes especiais tributários.

Do mesmo modo, é certo que o Poder Público pode estabelecer condições acessórias a agentes econômicos que estejam a servir-se de regime tributário específico com “abuso de direito” conceito abstraído, inclusive, a partir do previsto no art.187 do Código Civil.

Alguns Estados da federação já impuseram medidas de *compliance fiscal* em função de razões fiscalizatórias que guardam correlação jurídica a atribuição de deveres instrumentais com vistas combater evasão fiscal. Isso em função de que algumas locadoras operam em “abuso de direito” nas “compras diretas” ao que o Convênio ICMS n.64/2006 tem por fito preservar não só a arrecadação tributária, mas, simultaneamente a própria livre concorrência.

Ganha, ainda, mais força o argumento, de quebra de livre concorrência no setor automotivo de seminovos as locadoras valerem-se de regime tributário mais benéfico para viabilizarem sua operação que na realidade é de locação, tornando praticamente inviável a competição no mercado, por ausência de neutralidade fiscal, além disso em total contrariedade ao

comando normativo haurido do parágrafo único do art. 170 da Constituição da República já transcrito.

Por outra perspectiva, a liberdade concorrencial sofre afronta direta, a partir do desequilíbrio de condições mercadológicas, entre as locadoras de veículos e a rede de concessionárias.

Nesse caso, a medida legislativa em questão (Convênio ICMS n.64/2006) reestabelece igualdade de condições evitando a prática de elusão tributária a representar vantagem concorrencial indevida.

Nessa linha de raciocínio, é inafastável acolher o argumento pela constitucionalidade do Convênio 64/2006 na medida em que a prática indiscriminada de aquisição de veículos pelas locadoras sob o regime de “compra direta” e alienação em prazo aquém 12 meses gera um desequilíbrio concorrencial no mercado interno brasileiro.

Ante o exposto, conheço do Recurso Extraordinário e nego provimento ao recurso dada a constitucionalidade do Convênio CONFAZ nº 64/2006 e Decreto do Estado de Pernambuco nº 29.831/2006.

É como voto.

Tese: “É constitucional o Convênio CONFAZ n.64/2006 ao prever recolhimento da diferença de ICMS quando da revenda de veículo por locadora em prazo inferior a 12 meses.”