



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

Nº 5307/2017 - PGGB

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.025.986/PE

RECTE.(S) : LOCALIZA RENT A CAR SA
ADV.(A/S) : FERNANDO FERREIRA REBELO DE ANDRADE
ADV.(A/S) : TANIA MARIA DO AMARAL DINKHUYSEN
RECDO.(A/S) : ESTADO DE PERNAMBUCO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE
PERNAMBUCO
RELATOR : **MIN. MARCO AURÉLIO**

Recurso extraordinário. ICMS. Alienação não habitual de bens do ativo fixo. Não enquadramento no conceito de “mercadoria”. Hipótese estranha ao domínio do ICMS. Parecer pelo provimento do recurso.

A empresa recorrente, atuante no ramo de locação de veículos automotores, impetrou mandado de segurança contra a Gerência-Geral de Operações Fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, objetivando compeli-la a abster-se de exigir o recolhimento do ICMS sobre as operações previstas no Convênio CONFAZ n. 64/2006 e no Decreto estadual n. 29.831/2006. Pleiteou, também, que o DETRAN/PE deixe de condicionar a transferência de propriedade dos veículos ao recolhimento do tributo. Alegou que a incidência de ICMS sobre a alienação de veículos integrados ao ativo fixo da empresa há menos de doze meses é incompatível com o Código Tributário Nacional e com a Constituição Federal. A segurança concedida na primeira instância foi parcialmente reformada pelo Tribunal de Justiça, em acórdão assim resumido:

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

VENDA. INADEQUAÇÃO DA VIA MANDAMENTAL PARA ESTABELEECER, EM ABSTRATO, A INCIDÊNCIA, OU NÃO, DE ICMS EM CASOS QUE TAIS. AFASTAMENTO, CONTUDO, DAS EXIGÊNCIAS PROCEDIMENTAIS QUE CONFIGUREM MEIO OBLÍQUO DE COBRANÇA DE IMPOSTO.

1. A tese central da impetração é a de que as vendas de veículos usados realizadas pela impetrante (locadora de automóveis) consubstanciam alienação do ativo fixo e não de mercadorias, pelo que tais vendas não se sujeitariam à tributação pelo 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 de ICMS.

3. Com efeito, os bens integrados ao ativo fixo da empresa, por definição, não constituem mercadorias. Porém, isto significa apenas que, enquanto integrados a ativo fixo (ou seja, enquanto destinados ao ativo fixo) tais bens não hão de ser considerados 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 do 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 suas 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 prova 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 certo 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 contra as obrigações acessórias estipuladas no Convênio CONFAZ n. 64/16 e no Decreto estadual n. 29.831/06.

14. Nesse plano da controvérsia, assiste razão à impetrante, pois o campo de atuação, constitucionalmente legítimo, dos convênios, é o da formalização das deliberações dos Estados e do Distrito Federal concernentes à outorga de isenções, incentivos e benefícios fiscais (CF, 155, § 2º, XII, 'g').

15. Assim, não há como admitir a legitimidade dos procedimentos que impliquem em meio indireto de cobrança de tributo (pela restrição à normal circulação econômica do bem, segundo os usos e costumes próprios do mercado).

16. Reexame necessário parcialmente provido (prejudicado o apelo voluntário fazendário), para, reformando a sentença a quo, conceder parcialmente a segurança, assegurando à impetrante: (i) o direito de adquirir veículos novos às montadoras com lastro em

notas fiscais emitidas sem os lançamentos complementares a que se reportam o Convênio CONFAZ n. 64/06 e o Decreto estadual n. 29.831/06; e (ii) o direito de ter os Certificados de Registro e Licenciamento de Veículos, correspondentes aos automóveis de sua propriedade, expedidos pelo DETRAN/PE, igualmente sem as observações a que se referem os citados diplomas normativos.

17. Decisão por maioria de votos, vencido o relator, que mantinha a sentença concessiva da segurança (integral).

O recurso extraordinário arguiu hostilidade aos arts. 5º, *caput*, 150, I e II, e 155, II, da Carta da República. Alegou que a cobrança de ICMS sobre os veículos integrados ao ativo imobilizado é inconstitucional, tendo em vista que esses bens não se enquadram no conceito de “mercadoria”. Sustentou que entendimento contrário afronta os princípios da isonomia e da não cumulatividade do ICMS, uma vez que “a entrada de tais bens no ativo fixo do estabelecimento não implica crédito para a empresa, ao contrário do que ocorre com as empresas que realizam, essencialmente, o comércio de veículos”. Ressaltou que a demanda limita-se à inconstitucionalidade da cobrança do ICMS com fundamento no Convênio CONFAZ n. 64/2006 e no Decreto estadual n. 29.831/2006, “não havendo nenhum óbice a que eventual fiscalização apure o não-recolhimento de ICMS sobre venda de bens que não se qualifiquem como tal”.

O recurso extraordinário não foi admitido na origem, ensejando a interposição de agravo. No STF, o Ministro relator negou provimento ao recurso, à conta da Súmula 279 e da ausência de ofensa direta à Carta da República. Posteriormente, em juízo de retratação, deu provimento ao agravo, para dar sequência ao recurso extraordinário.

- II -

As alegadas ofensas aos princípios da isonomia e da não cumulatividade do ICMS não foram objeto de debate no acórdão recorrido, sem

RE nº 1.025.986/PE

motivar embargos de declaração. A circunstância atrai a incidência das Súmulas 282 e 356.

O Tribunal de Justiça denegou parcialmente a ordem por entender ausentes os requisitos de certeza e liquidez do direito necessários na via do mandado de segurança. Lê-se no acórdão:

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

Essa via de 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.

Via de consequência, se o bem em tela, apesar de oriundo do 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).

Ou seja, a meu sentir, 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.

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

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 certo que a prova dos autos permite vislumbrar, exatamente ao revés, a presença de características mercantis nas

alienações em foco, tenho que a impetrante carece de direito *líquido e certo* à pretendida declaração, *em abstrato*, (isto é, independentemente dos aspectos factuais da operação de venda), de que não incide ICMS na alienação de seus veículos usados.

Note-se que não afirmo, aqui, em abstrato, que incide ICMS nessas operações.

Com efeito, apesar de perceber, conforme antedito, a presença de características mercantis na atividade de venda de veículos usados levada a efeito pela impetrante, tal como retratada nestes autos, não me é possível pré-determinar, sem a análise concreta dos respectivos elementos factuais, que todas as vendas de veículos oriundos do ativo imobilizado da impetrante tenham consubstanciado ou venham a constituir, no futuro, operações de circulação de mercadorias.

Limito-me, pois, a esta altura do meu voto, a consignar a inexistência de direito líquido e certo ao reconhecimento, em abstrato, nesta via mandamental, da não-incidência de ICMS nas vendas referidas.

Vale esclarecer, desde logo, que a linha de entendimento aqui esposada não busca fundamento jurídico nem no Convênio CONFAZ n. 64/06, nem no Decreto estadual n. 29.831/06, visto que, conforme retro assinalado (ainda que *em passant*), não considero o fator tempo transcorrido entre a compra e a venda do veículo, pela locadora, como determinante da respectiva destinação mercantil (e a consequente caracterização como mercadoria).

O relevante, segundo penso, é verificar se a venda, pela locadora, de veículo usado antes integrante do seu imobilizado, constitui, ou não, ato de comércio, como tal aquele realizado com profissionalidade comercial, tenha sido o veículo vendido um dia, um ano ou uma década depois da aquisição originária.

Em se reconhecendo a natureza comercial do ato de venda, ter-se-á a pura e simples aplicação das regras gerais de tributação pelo ICMS, figurando a locadora/vendedora como contribuinte do imposto, nos termos do art. 2º, I, e 4º, *caput*, da Lei Complementar (nacional) n. 87/96. (fls. e-STJ 611/614)

Não obstante, o impetrante pleiteia o afastamento das exigências previstas no Convênio CONFAZ n. 64/2006 e no Decreto estadual n. 29.831/2006 à conta da afronta, entre outros, ao conceito de mercadoria. Assim delimitada, a controvérsia assume contornos de questão de direito de natureza constitucional. Assim o STF já o decidiu neste julgado:

RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. (RE 176.626/SP, rel. o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 11.12.1998).

Quanto ao tema de fundo, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal assentou que não incide ICMS sobre a alienação não habitual de bens do ativo fixo. Estes precedentes ilustram o entendimento:

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. (RE 194.300/SP, rel. o Ministro Ilmar Galvão, DJ 12.9.1997).

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE A VENDA DE BENS DO ATIVO FIXO. ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA.

1. A alienação esporádica e motivada pelas circunstâncias de bens do ativo fixo da empresa não configura o fato gerado do imposto.

2. A saída ocasional de mercadoria não se enquadra no conceito de comércio habitual, capaz de gerar a obrigação tributária. Precedentes.

Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 182.721, rel. o Ministro Maurício Corrêa, DJ 27.02.1998)

Este outro mostra que o entendimento permanece prestigiado:

ICMS. ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO FIXO. OPERAÇÃO NÃO HABITUAL. NÃO-INCIDÊNCIA. SÚMULA 279/STF. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que não há incidência de ICMS em operações não habituais de alienação de bens do ativo fixo. Precedentes. 2. Caso em que entendimento diverso do adotado pela instância judicante de origem demandaria o revolvimento dos fatos e provas constantes dos autos (Súmula 279/STF). Providência vedada neste momento processual. 3. Agravo regimental desprovido. (AI n. 835.104-AgR/RJ, rel. o Ministro Ayres Britto, DJe 19.3.2012).

O Convênio CONFAZ n. 64/2006 dispôs sobre “a operação de venda de veículo autopropulsado realizada por pessoa jurídica que explore a atividade de produtor agropecuário, locação de veículos e arrendamento mercantil, com menos de 12 (doze) meses da aquisição da montadora”. Lê-se no ajuste:

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 nº 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:

1 - 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. (grifos acrescidos)

Os integrantes do CONFAZ, portanto, elegeram o tempo decorrido entre a aquisição e a alienação do bem integrado ao ativo imobilizado como critério definidor da incidência do ICMS. Embora a norma faça menção à “grande frequência de operações de vendas de veículos autopropulsados por pessoa jurídica atuante na atividade de (...) locação de veículos” como motivo de sua edição, o que permite inferir a preocupação dos Secretários de Fazenda com a habitualidade das operações - o que viabilizaria a incidência do ICMS-, o critério temporal eleito não é apto, por si só, para caracterizar o bem imobilizado como “mercadoria”. O Convênio CONFAZ n. 64/2006, assim, ao considerar incidente o ICMS sobre a venda de veículos com menos de um ano de aquisição, independentemente da existência de habitualidade capaz de caracterizar os bens do ativo fixo como “mercadorias”, não se ateu ao âmbito constitucional de

RE nº 1.025.986/PE

incidência do tributo disposto no art. 155, II, da Carta da República, conforme assentado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

O parecer é por que seja provido o recurso extraordinário, para que a impetrante seja eximida do ICMS sobre a alienação de veículos do seu ativo fixo, que tenha por base, exclusivamente, o critério temporal previsto no Convênio CONFAZ n. 64/2006 e no Decreto estadual n. 29.831/2006.

Brasília, 18 de maio de 2017.

Paulo Gustavo Gonet Branco
Subprocurador-Geral da República