

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 I 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 (RDDT)

ISSN 1413-7097

241

(OUTUBRO - 2015)

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 Lado Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Ricardo Biserra

é o autor da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site
www.dialetrica.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
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

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@dialetrica.com.br

Fone/fax (11) 5084-4544

www.dialetrica.com.br

SUMÁRIO

Doutрина

Massarato Mendes Cardoso e Paulo Honório de Castro Junior - A execução dos honorários pelo advogado ou pela sociedade de advogados no novo CPC e seus aspectos tributários

1. Introdução.
2. O novo critério para fixação dos honorários sucumbenciais nas causas em que for parte a Fazenda Pública.
3. O tratamento tributário dos honorários de sucumbência.
4. Conclusão.

7

Daniel Serra Lima - A não cumulatividade do PIS/CoFins e o desconto de créditos sobre despesas financeiras

- Introdução. 1. Breve síntese acerca do princípio da não cumulatividade: crédito físico x crédito financeiro. 2. Qual a força normativa do parágrafo 12 do art. 195 da CF/1988? 3. Os créditos de não cumulatividade de PIS e CoFins têm natureza de benefício fiscal? 4. Há vinculação entre a tomada de créditos de despesas financeiras e a redução das alíquotas sobre receitas financeiras? 5. É legítima a vinculação da tomada de créditos de não cumulatividade à regulamentação do Poder Executivo? 6. A vedação ao desconto de créditos sobre empréstimos e financiamentos viola a não cumulatividade? Conclusão: a interpretação possível do art. 27 da Lei nº 10.865/2004.

15

Douglas Mota - A industrialização por encomenda e o eterno conflito entre ICMS e ISS

- I. Comentários iniciais.
- II. Da incidência do ICMS.
- III. Da incidência do Imposto sobre Serviços - ISS.
- IV. Industrialização por encomenda - ICMS x ISS.
- V. Industrialização na modalidade transformação.
- VI. Do Recurso Extraordinário nº 882.461.
- VII. Da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.389.
- VIII. Comentários finais quanto à delimitação dos campos de incidência.

28

Eduardo S. Navarro Bezerra - O "valor aduaneiro" e seus métodos de aferição

1. O valor aduaneiro e a base de cálculo do imposto de importação.
2. O sistema de valorização aduaneira e seus "métodos" sucessivos e sequenciais. Regras gerais de interpretação e aplicação.
3. O método primeiro (valor da transação) como regra e suas restrições e condicionantes de aplicação.
4. Os métodos alternativos de valorização aduaneira e a sua natureza sucessiva e sequencial.
5. Breves anotações acerca dos métodos (segundo ao sexo).
6. Alinhamento da jurisprudência administrativa com a presente tese.
7. Conclusão.

44

Frederico Fonseca e Adriana Assunção - Harmonização das práticas jurídico-contábeis brasileiras e os reflexos tributários da nova forma de contabilização das concessões do setor elétrico

1. Introdução.
2. Das novas normas contábeis - da interpretação técnica - ICPC 01 (Ifric 12).
3. Dos efeitos fiscais advindos da ICPC 01 antes e após o regime tributário de transição.
4. Conclusão.

55

Henrique Andrade Fontes de Resende e Marina Souza de Moraes Lopes - Aspecto territorial do fato gerador do ISSQN nos serviços de coleta e análises clínicas laboratoriais: a distorção interpretativa aplicada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.439.753/PE

- I - Introdução.
- II - O fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN.
- III - O serviço de análise clínica e a coleta como atividade auxiliar: aspecto territorial de incidência do ISSQN.
- IV - A interpretação dada pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.439.753/PE.
- V - Conclusões.

64

Hugo de Brito Machado - A imunidade tributária dos fonogramas e videofonogramas

1. Introdução. 2. A Emenda Constitucional 75. 3. Imunidade tributária e isonomia. 4. Constitucionalidade da Emenda 75.

78

Joaquim Caldas Neto - A análise do exaurimento da finalidade das contribuições no âmbito dos Tribunais Regionais Federais

1. Caso paradigmático: contribuição social de 10% sobre o FGTS. 2. Jurisprudência preponderante do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. 3. Jurisprudência preponderante do Tribunal Regional Federal da 1ª Região. 4. Jurisprudência preponderante do Tribunal Regional Federal da 2ª Região. 5. Jurisprudência preponderante do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. 6. Jurisprudência preponderante do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 7. Doutrina nacional majoritária. 8. Conclusão.

83

Phelippe Toledo Pires de Oliveira e Rogério Campos - Análise acerca da viabilidade jurídica de cobrança pela União dos valores arrecadados pelos agentes portuários a título de adicional de tarifa portuária

I. Considerações iniciais acerca do adicional de tarifa portuária. II. Da (im)possibilidade de cobrança dos valores a título de ATP por meio de inscrição diretamente em dívida ativa da União e posterior ajustamento de execução fiscal. III. Da responsabilidade tributária do administrador portuário em relação aos valores a título de ATP não repassados aos cofres públicos. IV. Da necessidade de ação de cobrança específica e da competência da Procuradoria-Geral da União para sua propositura. V. Conclusões.

96

Rafael Marchetti Marcondes - A incidência dos juros de mora sobre a multa punitiva de ofício

1. Contextualização e apresentação do tema. 2. As sanções e a multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. 3. A posição sustentada pelas autoridades fiscais e fazendárias. 4. Artigo 161 do CTN: não abrangência das penalidades pelo conceito de crédito tributário. 5. Artigos 61, parágrafo 3º, da Lei 9.430/1996 e 3º do CTN: as multas como elementos não decorrentes dos tributos. 6. Artigos 150, inciso III, da CF/1988 e 97 do CTN: o princípio da estrita legalidade em matéria tributária. 7. Artigo 5º, incisos XXXV e LV e artigo 150, inciso II, da CF/1988: os princípios do livre acesso ao Judiciário, da ampla defesa e do contraditório e da isonomia. 8. Conclusão.

103

Ramon Tomazela Santos - O pagamento de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) será afetado pela Ação 2 do Projeto Beps (Base Erosion and Profit Shifting)?

1. Introdução. 2. Análise da Ação 2 do Projeto Beps. 3. Juros sobre o Capital Próprio (JCP) - um instituto jurídico com características híbridas. 4. O pagamento de JCP e a Ação 2 do Projeto Beps. 5. O Brasil deve incluir o JCP em futuras regras domésticas anti-hibridos? 6. Sob o enfoque de política fiscal, o JCP deveria estar compreendido na Ação 2 do Projeto Beps? 7. Conclusões.

115

Rodrigo Eduardo Ferreira - A declaração de inidoneidade de documentos fiscais em face dos princípios da legalidade e da publicidade da Administração Pública

Introdução. 1. O caso da inidoneidade de documentos fiscais. 2. Os princípios da Administração Pública. Conclusão.

140

Rogério Abdala Bittencourt Júnior - A tributação dos rendimentos do licenciamento da imagem do atleta profissional no plano internacional

1. Introdução. 2. Natureza jurídica das retribuições econômicas recebidas pelos atletas profissionais. 3. A tributação internacional dos rendimentos do licenciamento da imagem do atleta profissional. 4. Conclusões.

149

Parcer

sibilidade de delegação de competência impositiva não prevista na lei suprema - institucionalidades formal e material dos artigos 3º, 4º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10º e 11º da Lei nº 12.514/2011

Consulta. Resposta.

164

Opinião Legal

André Mendes Moreira, Alice Gonijo Santos Teixeira e Thelsson Barros Motta - O ICMS e as vendas interestaduais de automóveis para *test drive*

1. Breve preâmbulo. 2. Os fatos e o direito em discussão. 3. Da aplicação do Convênio ICMS nº 51/2000 às vendas de veículos automotores destinados a *test drive*. 4. As alternativas possíveis ao Convênio ICMS nº 51/2000. 5. Conclusões.

185

Jurisprudência

Integras de Acórdãos

- Contribuição previdenciária - contribuinte individual - pensão por morte - impossibilidade de regularização de inscrição e/ou contribuições "post mortem" (STJ - 2ª T.) 194
- ICMS - transferência de créditos em decorrência de operações de exportação - art. 25, § 1º da LC 87 - norma de eficácia plena (STJ - 2ª T.) 199

Decisão

- Cofins e PIS - receitas financeiras - Decreto 8.426 - alíquotas - fundamento de validade - Lei 10.865 (Desembargadora Federal Diva Malerbi, do TRF da 3ª Região) 203

Emendário de Acórdãos

- Aquisição de automóvel fabricado no exterior e adquirido no mercado interno com nota fiscal da empresa importadora - presunção de boa-fé (STJ - 1ª T.) 206
- Cofins - cooperativas - crediamento de leite "in natura" - fretes (Carf - 4ª Câm./1ª T. Ord.) 206
- Cofins e PIS - base de cálculo - bonificações - modalidades - desconto incondicional (Carf - 1ª Câm./2ª T. Ord.) 207
- Cofins e PIS - pessoa jurídica prestadora de serviço de limpeza - insumos - transporte - alienação e vestuário de empregados (STJ - 2ª T.) 207
- Cofins - insumos - material de embalagem - despesas com fretes de produtos em estágio de industrialização e pedágio (Carf - 3ª Câm./1ª T. Ord.) 208
- Contribuição previdenciária - auxílio-saúde - segurados - dependentes - não incidência - pressupostos (Carf - 4ª Câm./2ª T. Ord.) 208
- Contribuição previdenciária - enquadramento
- Decadência - fatos passados com repercussão em exercícios futuros - fiscalização (4ª Câm./2ª T. Ord.) 210
- Execução fiscal - penhora de bens em nome da filial - possibilidade (STJ - 2ª T.) 211
- Execução fiscal - sucesso empresarial - proposta contra a empresa sucedida após sua extinção - redirecionamento inadmissível (STJ - 2ª T.) 211
- ICMS - benefício fiscal - onerosidade e prazo certo (STJ - 2ª T.) 212
- ICMS - energia elétrica - legitimidade do consumidor de fato (STJ - 1ª T.) 213
- ICMS e ISS - fabricação de artefatos de papelão e cartolina (STJ - 2ª T.) 213
- ICMS - exportação - transporte de mercadorias aos armazéns ou entrepostos fazendários - outubro/2008 a janeiro/2010 e março/2010 a junho/2010 - inviabilidade (TJSP - 5ª Câm. de Dir. Públ.) 214
- ICMS - local do fato gerador - venda de mercadoria pela filial situada no estado (STF - 1ª T.) 215
- ICMS - venda a prazo - encargos incidentes - base de cálculo - valor total - legalidade da inclusão (STJ - 2ª T.) 215
- Imposto de renda, Cofins e PIS - subvenções para investimento - requisitos (Carf - 1ª Câm./2ª T. Ord.) 216
- Imposto de renda - desconsideração de contrato de prestação de serviço com empresa controlada - possibilidade (Carf - 4ª Câm./2ª T. Ord.) 217
- Imposto de renda - distribuição de dividendos decorrentes de lucros acumulados, por sociedade sucessora (Carf - 1ª Câm./2ª T. Ord.) 218
- Imposto de renda e contribuição social sobre o

Não é, pois, possível que uma mesma categoria, com os mesmos profissionais, tenha, em cada unidade federativa, uma imposição tributária diversa, por força de institucional delegação de competência impositiva da União.

Há, portanto, uma violação dos dois princípios (o da legalidade e, por decorrência, o da isonomia), de resto dois princípios considerados fundamentais, no sistema constitucional brasileiro, em face de sua inclusão entre os cinco enumerados no "caput" do artigo 5º, assim redigido:

"Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (...)".

e terem sido repetidos, de forma "escrita e estrita", nos artigos 5º, "caput", inciso I, e 150, inciso II, da Lei Maior³⁹.

É o parecer,
S. M. J.

OPINIÃO LEGAL

O ICMS e as Vendas Interestaduais de Automóveis para *Test Drive*

André Mendes Moreira

Alice Gonijo Santos Teixeira

Thelson Barros Motta

1. Breve Proêmio

Montadora Paulista S/A, doravante denominada Consultente, é uma fabricante de veículos automotores situada no Estado de São Paulo que, como toda empresa do ramo, vende automóveis tanto diretamente para consumidores finais como para concessionários da marca (revendedores) em todos os Estados da Federação.

O objeto da presente consulta é a análise de autuação lavrada contra a Consultente na qual o Fisco do Estado de Minas Gerais exige ICMS supostamente pago a menor ao Erário mineiro em decorrência de vendas interestaduais (SP > MG) de automóveis destinados a *test drive* nas concessionárias da marca em Minas.

A Consultente, aplicando a regra prevista no Convênio ICMS nº 51/2000, que dispõe sobre a venda de automóveis diretamente pela fábrica aos consumidores finais, adotou como base de cálculo das citadas operações o valor efetivamente cobrado pelos vendedores, por considerar que, nas vendas para *test drive*, a concessionária-adquirente é a própria consumidora final. Sobre essa base, calculou o imposto que foi dividido entre o Estado de origem (SP) e o de destino (MG), nos termos do citado Convênio ICMS nº 51/2000.

Já o Fisco mineiro, entendendo aplicável à espécie o Convênio ICMS nº 132/1992, sustenta que a base de incidência do ICMS seria o preço de venda *sugerido* pela fábrica (superior ao efetivamente praticado na hipótese), por se tratar de operação sujeita à substituição tributária progressiva (ST) - e não de venda direta a consumidor final. Assim, aos olhos do Fisco mineiro, a Consultente deveria ter antecipado aos cofres públicos, na qualidade de substituta tributária, o ICMS a ser recolhido pela concessionária em Minas Gerais quando da futura revenda do veículo, abatendo, por óbvio, o valor por ela pago em São Paulo a título de ICMS-operação própria.

Sendo certo, contudo, que o automóvel para *test drive* não se destina à revenda, mas sim à incorporação ao ativo imobilizado da concessionária, a exigência de ICMS-ST para uma venda futura que não se concretizará gera cobrança de imposto indevido. Imposto que, inclusive, deverá ser ressarcido ao contribuinte, por se tratar de operação sujeita a substituição tributária na qual o fato gerador presumido não se realiza.

para neutralização do princípio da igualdade; b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável às perseguições fiscais em relação a setores, que estivessem em conflito com os governos. Entendo ter sido esta a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que este tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade. Compreende-se assim porque o discurso do inc. II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.

Em outras palavras, quaisquer que sejam os fatos impositivos, o tratamento isonômico se impõe, vedada qualquer forma de atuação discriminatória." (*Caderno de Pesquisas Tributárias* nº 17, Coordenação Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo, coedição CEU/Resenha Tributária, 1992, pp. 19/21)

³⁹ O princípio da igualdade é de tal relevância que foi repetido quatro vezes:

1) "Todos são iguais perante a lei" - "caput" do artigo 5º da CF;

2) "garantindo-se a inviolabilidade do direito à igualdade" - inciso I do artigo 5º da CF;

3) "homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações" - inciso I do artigo 5º da CF e

4) "mantido o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente" - inciso II do art. 150 da CF.



André Mendes
Moreira

é Professor Adjunto de
Direito Tributário da
UFMG, Doutor pela
USP e Mestre pela
UFMG em Direito
Tributário, Diretor da
Abradi e Advogado.



Alice Gonijo Santos
Teixeira

é Mestre em Direito
Tributário pela UFMG
e Advogada.



Thelson Barros Motta
é Advogado.

Desde já antecipando nossas conclusões pela ilegalidade da exigência em tela, passaremos à exposição detalhada da *quæstio juris* e dos fundamentos que denotam o acerto do procedimento carreado pela Consulente, já que a venda de automóveis para fins de *test drive* em concessionárias equipara-se à venda para consumidor final, regida pelo Convênio ICMS nº 51/2000 - não lhe sendo aplicável a sistemática do Convênio ICMS nº 132/1992, que somente é empregável quando as aquisições forem feitas por revendedores de automóveis, que não, em seus respectivos Estados, realizar a alienação dos veículos a consumidores finais, por sua conta e risco. Assim, a base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 51/2000 (preço efetivo de venda) é a que deve ser utilizada na hipótese em tela, não sendo lícita a exigência de uma base de cálculo superior (preço sugerido pela fábrica para venda ao consumidor final) nos termos do Convênio ICMS nº 132/1992.

Contra-se.

2. Os Fatos e o Direito em Discussão

A Consulente foi autuada pela fiscalização do Estado de Minas Gerais por "retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST". Argumenta o Fisco mineiro ter a Consulente se valido de "base de cálculo inferior ao preço sugerido pelo fabricante, contrariando o artigo 55, inciso I, Anexo XV do RICMS/2002, nas remessas de veículos novos destinados a concessionárias mineiras para uso próprio (*test drive*)".

A discussão acerca da base de cálculo utilizada pela Consulente reside na dúvida sobre qual diploma normativo referente à tributação do setor automotivo é aplicável aos fatos em questão. A Consulente seguiu as regras postas no Convênio ICMS nº 51/2000 e, por isso, utilizou como base de cálculo o valor efetivo da venda do veículo à concessionária. Por outro lado, a Fiscalização mineira entende que deveria ter sido aplicado o Convênio ICMS nº 132/1992, hipótese em que a base de cálculo seria o preço sugerido pelo fabricante para venda ao consumidor final, sobre o qual seria apurado o ICMS/ST a ser recolhido a Minas Gerais. Em que pese a matéria não ser pacífica, a posição adotada pela fiscalização mineira é minoritária face ao que se pratica em outros Estados. Isso porque o entendimento dominante, adotado pela Consulente e com o qual concordamos, tem sua razão de ser. Expliquemos.

A adoção do Convênio ICMS nº 51/2000 - aplicável às vendas diretas da fábrica para consumidores finais - permite que o ICMS seja repartido entre as unidades federadas de origem e de destino, dividindo a base tributável entre os Estados envolvidos, conforme percentuais constantes de sua cláusula segunda. Não se trata de substituição tributária progressiva, mas sim de efetiva partilha de base de cálculo entre as unidades federadas envolvidas na operação.

Lado outro, a adoção do Convênio ICMS nº 132/1992 - aplicável às vendas das montadoras para as concessionárias, que obriga aquelas a recolher o ICMS devido pela operação futura da revendedora - é imprópria nas hipóteses de veículo destinado a *test drive*, pois a revenda jamais ocorrerá. Desse modo, ainda que por erro tenha sido utilizada a regra da ST nessas operações, a unidade federada de destino teria que devolver o tributo pago em substituição tributária à montadora, como dispõe o próprio Convênio ICMS nº 132/1992.

Conforme se demonstrará a seguir, as vendas de veículos para *test drive* às concessionárias se submetem ao Convênio ICMS nº 51/2000, cuja base de cálculo é o preço efetivamente praticado na operação - e não a tabela sugerida pela montadora, que possui valores

maiores. Afinal, a comercialização de automóveis para integração ao ativo imobilizado das concessionárias adquirentes se equipara a uma venda com faturamento direto ao consumidor final (que, na hipótese, é a própria concessionária), afastando a aplicabilidade do Convênio ICMS nº 132/1992. É ver.

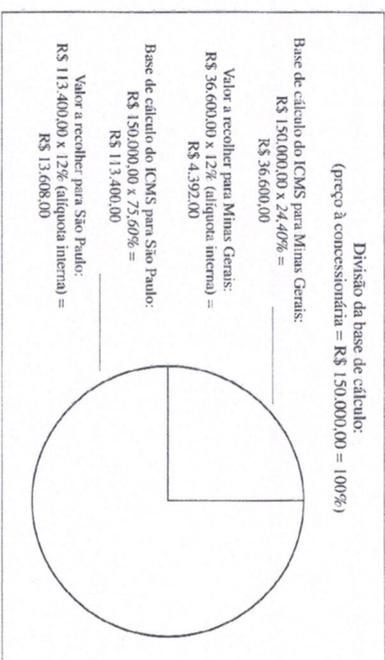
3. Da Aplicação do Convênio ICMS nº 51/2000 às Vendas de Veículos Automotores Destinados a Test Drive

3.1. As regras do Convênio ICMS nº 51/2000: vendas diretas da fábrica para consumidor final

O Convênio ICMS nº 51/2000, consoante sua ementa revela, foi editado para regular "as operações com veículos automotores novos efetuada por meio de faturamento direto para o consumidor". Trata-se, portanto, das operações nas quais o consumidor entra em contato diretamente com a montadora para a aquisição do veículo, seja através do site da marca, por telefone ou mesmo com a intermediação da concessionária (que, nessa hipótese, é mera prestadora de serviço para a fábrica e não revendedora de veículo automotor).

Em verdade, o Convênio ICMS nº 51/2000 foi editado para corrigir duas distorções verificáveis nas vendas diretas de veículos. Uma delas é o fato de que, como a maior parte dos consumidores não é contribuinte do ICMS e, por isso, não pode recolher a diferença entre as alíquotas interna e interestadual para o Estado de destino, o tributo, na sistemática ordinária, caberia apenas ao Estado onde está o remetente, sendo calculado e pago com base na alíquota interna vigente no Estado de origem. Já a segunda distorção - combatida pelo Convênio em questão - reside no fato de que, mesmo nas vendas diretas para contribuintes do ICMS, muitas vezes inexistem valores a pagar à unidade federada de destino, pois se aplica a regra do "diferencial de alíquotas" e, não raro, as alíquotas interestadual e do Estado de destino são idênticas².

Para corrigir tal injustiça, o Convênio ICMS nº 51/2000 criou - especificamente para as vendas diretas feitas no setor automotivo - uma forma de repartir o imposto entre os Estados de origem e de destino. A repartição se dá do seguinte modo: a base de cálculo é dividida entre as unidades federadas envolvidas e, sobre a parcela atribuída a cada Estado, é aplicada a respectiva alíquota interna do ICMS. A ilustração abaixo detalha o que se está a expor:



² Por exemplo: em uma operação SP > MG entre contribuintes, a alíquota interestadual é de 12%; tratando-se de um tomador, a alíquota interna em MG é também de 12%. Logo, aplicando-se a regra do diferencial de alíquotas (venda para consumidor final contribuinte em MG - caso das concessionárias), MG não faria jus a nenhum tipo de recolhimento de imposto.

¹ Decreto nº 43.080/2002 (RICMS/MG):

"Art. 55. Para os efeitos de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 12 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo é:

1 - Havendo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, o respectivo preço acrescido dos valores correspondentes a frete, imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e acessórios do veículo."

As normas previstas no Convênio ICMS nº 51/2000 se aplicam desde que atendidos três requisitos: (a) o veículo deve ser novo; (b) o veículo precisa ser entregue ao consumidor pela concessionária envolvida na operação; e (c) a operação deve estar sujeita ao regime de substituição tributária.

Nada obstante, é fácil perceber que todas as condições estabelecidas pelo Convênio foram plenamente atendidas no caso objeto deste estudo.

Em primeiro lugar, os veículos vendidos pela fábrica às concessionárias com a finalidade de servir a *test drive* são novos.

Em segundo lugar, a concessionária é a própria consumidora. Como o bem é vendido para ser integrado ao ativo imobilizado da concessionária, quando esta última o recebe, dispensa-se qualquer intermediação (ela “entregá” o veículo a si própria).

Por fim, atendendo ao último requisito convencional, os veículos automotores novos são mercadorias em regra sujeitas à substituição tributária do ICMS.

Apesar da clareza do enquadramento no Convênio ICMS nº 51/2000 da venda de veículos destinados a *test drive*, há quem sustente que em tais operações não há a figura do “consumidor final”, já que a compra seria feita pela própria concessionária. Segundo os adeptos dessa corrente, o diploma convencional exigiria a participação de três agentes: a fábrica, a concessionária e o consumidor final - este último, necessariamente um terceiro. Por conseguinte, a concessionária não poderia ser a consumidora final do veículo automotor. Este é o entendimento da Fiscalização mineira, porquanto externado previamente em consultas feitas por contribuintes em Minas Gerais⁵.

Contudo, tal entendimento, além de não encontrar respaldo normativo, gera um contrassenso, pois, para fazer incidir o Convênio ICMS nº 51/2000 sobre a operação, bastaria à Consultante pedir a remessa do veículo de *test drive* para outra concessionária que não a destinatária final do veículo. Então, a concessionária destinatária simplesmente buscaria o automovel nessa outra loja da marca e o integraria em seu ativo imobilizado - o que não parece ser a intenção da norma.

O Convênio em tela não estabelece a participação mínima de três pessoas distintas para que possa incidir, menos ainda impede que a concessionária seja a consumidora final dos veículos automotores por ela adquiridos. O Convênio não diferenciou concessionária de consumidor final para dizer que eles não podem ser a mesma pessoa e, conforme a clássica lição de hermenêutica, não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue.

A razão de ser da exigência de entrega do veículo ao consumidor final é esclarecer que, mesmo quando a compra é intermediada pela concessionária, a venda direta não resta caracterizada, mantendo-se aplicável o Convênio ICMS nº 51/2000. Logo, se a venda direta remanesce hígida mesmo quando existe intermediário entre a fábrica e o consumidor final, nos casos em que sequer há este agente intermediador, como o presente, em que a própria concessionária é a adquirente final, resta indiscutível tratar-se de venda direta.

O art. 2º Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990), define consumidor como “toda pessoa física ou jurídica que adquiere ou utiliza produto ou serviço como destinatário final”. Nesses termos, não há dúvida de que a concessionária é consumidora final,

pois adquire o bem não para revendê-lo, mas para integrá-lo ao seu ativo permanente. Inquivocamente ela é a destinatária final, porque adquire o veículo de *test drive* para possibilitar que os clientes o experimentem, incentivando-os à compra do produto.

Consumidor é um conceito de direito privado e, assim sendo, não pode o Fisco restringir o seu alcance para fazer incidir a tributação conforme o seu alvedrio. O art. 110 do Código Tributário Nacional, que consagra essa vedação, é regra destinada a proteger o contribuinte contra atos fiscais abusivos, a exemplo dos ora rechaçados. Não pode o Fisco, sob pena de abusar da sua posição privilegiada, desconsiderar como consumidor quem, nos termos da legislação válida e vigente, assim é qualificado.

Atendidas as exigências previstas no Convênio ICMS nº 51/2000, é inarredável a conclusão de que este é o instrumento regente da situação concreta ora debatida, conforme entende a maioria das unidades federadas do País.

A título de exemplo, registre-se que o Estado do Rio Grande do Norte editou a Portaria nº 84/2010 para esclarecer, diante de controvérsias como a presente, que o Convênio ICMS nº 51/2000 é aplicável às vendas de veículos para *test drive*. Acente-se para o texto:

“O Secretário de Estado da Tributação (...)

Considerando a controvérsia quanto ao convênio aplicável para aferir o ICMS substituído nas operações de remessa de veículos novos, através de faturamento direto, das montadoras ou importador para as concessionárias, tendo estas como destinatário final;

Considerando o teor dos Convênios ICMS 51, de 15 de setembro de 2000 e 132, de 25 de setembro de 1992;

Considerando que as concessionárias quando adquirem veículos das montadoras ou importador para integrar seu ativo imobilizado se enquadram na posição de consumidores;

Considerando a necessidade de uniformizar o tratamento tributário nas operações *supra* mencionadas,

Resolve:

Art. 1º Nas operações com veículos automotores novos efetuadas por meio de faturamento direto para o consumidor, a que se refere o Convênio ICMS 51, de 15 de setembro de 2000, promovidas por montadora ou pelo importador, na hipótese de incorporação do veículo ao ativo imobilizado da própria concessionária estabelecida neste Estado, aplicam-se as disposições contidas no Convênio ICMS 51/2000” (Destacamos)

O Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina também se orienta no sentido de que as vendas de veículos automotores novos para as concessionárias com vistas à utilização em *test drive* são regidas pelo Convênio ICMS nº 51/2000. Confira-se, para tanto, excerto de voto do Conselheiro Relator do Processo nº 670000016001 (Acórdão nº 770000049931):

“Entendo que o Convênio ICMS 51/00 foi editado para corrigir uma distorção que começava a ocorrer no mercado de veículos automotores, qual seja a suposta compra efetuada por pessoas físicas ou jurídicas diretamente das montadoras, em que o Estado de destino efetivo das mercadorias não receberia qualquer valor a título de ICMS.

(...) Como é praticamente impossível um veículo sair da montadora e ser entregue diretamente ao adquirente final, entra o papel das concessionárias que é o de receber os veículos, efetuar os procedimentos exigidos pelos órgãos competentes, efetuar a revisão inicial e finalmente entregá-lo ao adquirente.

No caso dos autos todos os requisitos acima estão presentes em cada uma das operações relacionadas no Anexo 1⁷ da notificação fiscal, quais sejam:

- existe uma operação de venda de veículo novo efetuado pela montadora para um destinatário localizado em Santa Catarina;
- o veículo se destina ao uso próprio do adquirente, no caso para integrar o seu ativo imobilizado ou para *test drive*;
- a concessionária que recebe o veículo realiza todos os procedimentos que realizaria caso o veículo fosse destinado a terceiros, mesmo que o veículo passe a integrar o seu próprio ativo imobilizado.

⁵ Por todas, veja-se a Consulta de Contribuinte nº 007/2014, PTA nº 16.000485878-57.

⁶ Muito embora nestas operações ocorra o faturamento direto à concessionária, de veículo destinado a seu ativo imobilizado, que assume, portanto, a condição de consumidora final da mercadoria, a aplicação do Convênio Confaz ICMS nº 51/00 depende da participação na mesma operação de três sujeitos: o fabricante (ou importador), a concessionária e o consumidor final.

⁷ *Na apreensão a que se refere este item a concessionária e o consumidor final se confundem em uma mesma pessoa, impossibilitando a implementação da condição prevista no inciso I, § 2º, art. 395, Part. I, Anexo IX do RICMS/02 que é a entrega do veículo ao consumidor pela concessionária envolvida na operação.* (Destacamos)

(...) *Seria inconcebível exigir que o veículo adquirido por uma concessionária fosse entregue em outra para os procedimentos iniciais para depois ser remetido à adquirente.*" (Destacamos)

Por todas essas razões, é possível concluir que a venda de veículos destinados a *test drive* deve ser regida pelas disposições do Convênio ICMS nº 51/2000. Contudo, a despeito de tais argumentos, a Fiscalização mineira se filiou ao posicionamento minoritário para dizer que a venda de veículos para *test drive* é regulada pelo Convênio ICMS nº 132/1992. Contudo, temos que tal entendimento somente seria válido caso inexistisse o Convênio ICMS nº 51/2000. Entretanto, tendo sido editado o Convênio ICMS nº 51/2000 e sendo este mais recente e específico, é inquestionável a sua prevalência sobre o Convênio ICMS nº 132/1992, segundo as regras da hermenêutica jurídica.

3.2. *Por que o Convênio ICMS nº 132/1992: (a) não é aplicável nas vendas de automóveis para test drive em concessionárias e (b) é prejudicial aos Fiscos estaduais se utilizados nessas operações*

O Convênio ICMS nº 132/1992, em sua cláusula primeira, prevê "ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas (...), inclusive à entrada destinada ao ativo imobilizado", buscando, dessa forma, sujeitar toda e qualquer saída da fábrica à substituição tributária. Outrossim, o normativo deixa claro que, mesmo nas hipóteses de venda pelo fabricante destinada ao ativo imobilizado do adquirente, a ST deve ser recolhida mandatoriamente (o que, à toda evidência, é um contrassenso).

Todavia, no ano seguinte à edição do referido Convênio, foi editada a Emenda Constitucional nº 3/1993, que incorporou o parágrafo 7º ao art. 150 da CR/1988, estabelecendo o direito do contribuinte substituído à devolução integral do imposto antecipado quando a operação presumida não se realizar⁴.

Ora, as vendas de veículos para *test drive* são, desde o princípio, sabidamente destinadas ao ativo permanente e não à revenda. Logo, todas essas vendas ensejarão a devolução do imposto pago pelo fabricante-substituto ao Estado onde localizada a concessionária. Essa consequência é inafastável⁵.

Portanto, a aplicação do Convênio ICMS nº 132/1992 às operações em tela se revela inclusive prejudicial ao Fisco. Isso porque a adoção do Convênio ICMS nº 51/2000 permite que o ICMS seja repartido entre as unidades federadas de origem e de destino, enquanto a aplicação do Convênio ICMS nº 132/1992 às vendas de veículos que irão integrar o ativo imobilizado das concessionárias - e não serão por esta revendidos - gera, em última análise, recolhimento de ICMS apenas à unidade federada de origem. Afinal, nessa hipótese, a unidade de destino terá uma receita meramente provisória de ICMS, já que o tributo pago

em substituição tributária pela fábrica será por ela recuperado, uma vez que a revenda presumida (pressuposto para cobrança do ICMS/ST) jamais ocorrerá. Essa situação é claramente desvantajosa frente à receita definitiva que a aplicação do Convênio ICMS nº 51/2000 - seguido pela Consultante - enseja.

A aplicação do Convênio ICMS nº 132/1992 somente seria mais vantajosa para o Fisco mineiro do que o Convênio ICMS nº 51/2000 caso se presumisse que as fábricas não iriam pleitear a restituição dos valores pagos a título de ICMS/ST ou caso o Estado criasse óbices para tanto. Não se cogitando de nenhuma dessas hipóteses - como inclusive recomenda o princípio da boa-fé objetiva - é possível constatar a clara desvantagem ao Estado destinatário na adoção do Convênio ICMS nº 132/1992. Atente-se:

Convênio ICMS nº 132/1992	
BC do ICMS para SP (CIF gross up)	A
ICMS SP (aliquota de 12%)	B (= A x 12%)
BC para MG (preço de venda ao consumidor final)	C
ICMS/ST MG (aliquota de 12%)	D (= C x 12% - B)
ICMS a ser devolvido ao contribuinte	R\$ 6.000,00
Receita de ICMS a MG	R\$ 0,00

Convênio ICMS nº 51/2000	
BC do ICMS para SP (CIF gross up x 75,6%)	A
ICMS pago a SP (aliquota de 12%)	B (= A x 12%)
BC do ICMS para MG (CIF gross up x 24,4%)	C
ICMS/ST pago a MG (aliquota de 12%)	D (= C x 12%)
ICMS a ser devolvido ao contribuinte	R\$ 0,00
Receita de ICMS a MG	R\$ 4.392,00

Em um primeiro momento, a aplicação do Convênio ICMS nº 132/1992 parece ser melhor para o Estado destinatário, pois o valor arrecadado a título de ICMS (R\$ 6.000,00) é maior do que aquele calculado segundo o Convênio ICMS nº 51/2000 (R\$ 4.392,00). Entretanto, como a quantia será derradeiramente restituída à montadora, a receita auferida pelo Estado será zero, ao passo que, adotando-se o Convênio ICMS nº 51/2000, a receita será apropriada pelo Estado destinatário de forma definitiva.

4. As Alternativas Possíveis ao Convênio ICMS nº 51/2000

Caso não se entenda aplicável à hipótese o Convênio ICMS nº 51/2000, ao fundamento de que a incidência da norma exigiria a presença de um terceiro, consumidor final - com o que não concordamos - a consequência lógica, contudo, não seria a aplicação do Convênio ICMS nº 132/1992 às vendas de automóveis para *test drive*, mas sim a adoção da sistemática constitucional de alíquotas interestaduais recolhidas na origem e do diferencial de alíquotas no destino.

Afinal, a concessionária é contribuinte do ICMS, ainda que o imposto seja sempre recolhido por substituição pelo fabricante. Desse modo, a montadora teria o dever de recolher o ICMS ao Estado de origem com base na alíquota interestadual aplicável, ao passo que a concessionária seria obrigada ao pagamento do diferencial de alíquotas ao Estado de destino.

4 CR/1988:

"Art. 150. (...) § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido."

5 Vale registrar que o próprio Estado de Minas Gerais reconhece que, aplicando-se o Convênio ICMS nº 132/1992 à venda de automóvel para *test drive*, haverá o dever do Fisco de restituir ao substituído o ICMS-ST pago a maior pelo substituído, já que a operação presumida não se realizará. A Consulta de Contribuinte nº 007/2014, PTA nº 16.000485878-57, assim dispõe:

"Destacamos que a sujeição das operações em exame às regras do citado Convênio nº 132/92 não resulta em maior ou menor carga tributária incidente sobre a mercadoria, pois a concessionária que destinar o veículo a seu ativo imobilizado poderá solicitar a restituição do ICMS originalmente retido a título de substituição tributária, nos termos do disposto nos arts. 28 a 36 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08." (Destacamos)

De fato, a sistemática de recolhimento do "diferencial de alíquotas" é aplicável quando (a) a operação de venda for interestadual e (b) a mercadoria for destinada a consumidor final contribuinte do ICMS (não sendo o destinatário contribuinte do imposto, deverá ser aplicada a alíquota interna do Estado de origem).

O diferencial de alíquotas foi pensado para distribuir as riquezas oriundas da tributação pelo ICMS entre as unidades federadas. Caso fosse sempre adotado o princípio da origem, tais valores se concentrariam nos Estados produtores (mais desenvolvidos), às custas dos Estados consumidores (menos desenvolvidos). Simples a constatação, portanto, de que o instituto visa, em última instância, a proteger o próprio pacto federativo, pelo equilíbrio financeiro entre as unidades federadas.

Essa breve consideração acerca do "diferencial de alíquotas" se faz necessária para dizer que, não sendo regida a venda de veículos para *test drive* pelo Convênio ICMS nº 51/2000, tampouco o é pelo Convênio ICMS nº 132/1992, mas, sim, pelo mencionado instituto constitucional. Em assim sendo, a Consultante deveria ter recolhido o ICMS apenas para o Estado de São Paulo. Caberia à concessionária mineira destinatária do veículo para *test drive* o dever de pagar ICMS para o Estado de Minas Gerais.

Tal circunstância revela dois fatos importantes. O primeiro deles: a Fazenda mineira não poderia exigir ICMS da Consultante (fabricante situada em SP), por não ter ela qualquer obrigação de recolhimento ao Fisco mineiro - nos termos das normas constitucionais, quem possui tal dever é a concessionária. O segundo deles: conquanto o Estado de Minas Gerais possa exigir o tributo da concessionária, fato é que, no caso concreto, ele não receberia nada. Explica-se: a alíquota interestadual aplicável às vendas de SP para MG é de 12%; e a alíquota interna em Minas Gerais para venda de veículos é também de 12%. Logo, a diferença entre ambas é zero, não havendo "diferencial de alíquotas" passível de ser exigido da concessionária-adquirente.

5. Conclusões

O Convênio ICMS nº 51/2000 foi criado para dividir entre o Estado de origem e o de destino o imposto relativo às vendas de veículos automotores diretamente do fabricante para o consumidor. Tais vendas podem se dar via internet, telefone ou mesmo por intermédio da concessionária situada no Estado destinatário, que nessa hipótese atua como prestadora de serviços para a montadora. Clientes de que, pelo princípio da origem do ICMS - regra geral no ordenamento jurídico brasileiro - as vendas diretas concentrariam a arrecadação nos poucos Estados em que situados os fabricantes de veículos automotores, acordou-se, via Contaz, em adotar parcialmente o princípio do destino nessas situações.

Nas hipóteses em que o destinatário final do veículo é a própria concessionária (caso do automóvel para *test drive*), não havendo um terceiro adquirente do veículo a quem este deva ser entregue, inexistiu razão para não se aplicar, igualmente, o Convênio ICMS nº 51/2000, desde que atendidas as suas premissas: (a) veículo novo; (b) veículo entregue pela concessionária ao consumidor (*in casu*, a própria concessionária); e (c) operação sujeita ao regime de substituição tributária.

A utilização do Convênio ICMS nº 132/1992 para reger a venda de veículos destinados a *test drive* nas concessionárias é não apenas equivocada do ponto de vista jurídico, mas também prejudicial ao Estado destinatário.

Juridicamente, como o veículo sabidamente não se destina a futura revenda - mas sim à integração ao ativo imobilizado da concessionária compradora - é imprópria a exigência, do fabricante, de ICMS a título de substituição tributária. Afinal, já se sabe que a operação substituída não ocorrerá. Não há, portanto, ICMS a ser pago por antecipação. Apenas o ICMS próprio da operação de venda do fabricante deve ser pago.

Já do ponto de vista financeiro, ainda que o ICMS/ST venha a ser recolhido - como pretende o Estado de Minas Gerais na autuação lavrada contra a Consultante - o imposto deverá ser restituído pela inocorrência do fato gerador presumido ensejador da cobrança antecipada do ICMS. Um mau negócio, tanto à luz do Direito Tributário como das finanças públicas. Incontestes, a nossa sentir, a adequação ao caso do Convênio ICMS nº 51/2000.

Inobstante, atastada a norma especial do Convênio ICMS nº 51/2000, a única alternativa possível para o Fisco no presente caso seria exigir que a concessionária - e nunca a Consultante-fabricante - recolhesse ao Estado destinatário a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna. Porém, considerando serem ambas no importe de 12% no caso *sub examine*, mais uma vez se desvela que a conduta da Consultante, antes de lesar os cofres públicos, gera benefícios para o ente federado que, não obstante, insiste em autuações carentes de fundamento jurídico e que, portanto, devem ser combatidas administrativa e judicialmente.

É a nossa opinião, sempre s. m. j.