

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP

CIBELE BISCHOF GOMES

**A APLICAÇÃO DO CONVÊNIO ICMS 51/00 NAS SAÍDAS DE VEÍCULOS NOVOS
(*TEST DRIVE*) DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO DAS CONCESSIONÁRIAS**

SÃO PAULO (SP)

2014

CIBELE BISCHOF GOMES

**A APLICAÇÃO DO CONVÊNIO ICMS 51/00 NAS SAÍDAS DE VEÍCULOS NOVOS
(*TEST DRIVE*) DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO DAS CONCESSIONÁRIAS**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-graduação lato sensu em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Luciano de Almeida Pereira

SÃO PAULO (SP)

2014

PARA EDNA BISCHOF, ESDRA BISCHOF E NOEL GOMES.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que é a razão de tudo que tenho e sou e ao meu mentor espiritual que lhe é incumbido a benévola missão de me guiar e ajudar alcançar meus objetivos.

A professora Íris pela amizade, dedicação e incentivo a estudar, compreender e pensar o direito.

Ao professor Luciano de Almeida Pereira, pela dedicação e orientação deste trabalho.

A minha mãe, irmãs, cunhado e sobrinha, pelo apoio incondicional em todas as minhas empreitadas.

Aos colegas do curso pelos momentos de profícua discussão do direito, de descontração e apoio.

Em especial ao Sr. Noel Gomes, por permitir parte da minha caminhada jurídica. Sem você esta monografia não seria possível.

RESUMO

A presente dissertação apresenta os resultados da análise da incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS incidente nas operações interestaduais dos veículos utilizados para “test drive”, ao serem incorporados ao ativo imobilizado das concessionárias. Parte-se da apresentação dos conceitos fundamentais que informam o Sistema Tributário brasileiro e o papel que esse tributo estadual ocupa dentro dele, discorrendo sobre seus fundamentos de validade constitucional e as matérias controversas que suscitam. E, finalmente, nos últimos capítulos, enfrenta-se a principal questão trazida pelo estudo, que é a verificação do regime tributário aplicado nas operações específicas da saída de veículos novos das importadoras/fabricantes ao ativo imobilizado das concessionárias (ICMS operação específica/ Substituição Tributária), e a possibilidade de aplicação do Convênio ICMS 51/00, eis que as concessionárias enquadram-se, de forma análoga, como consumidoras finais nestas específicas operações.

Palavras-chave: ICMS, Substituição Tributária, Convênio, consumidor final, ativo imobilizado.

ABSTRACT

The present essay presents the results of the analysis of the taxes of Operations related to the Distribution of Goods and Services of inter-state transportation, inter-municipal transportation and of communications – ICMS levied on inter-state operations of vehicles used on “test-drive”, when incorporated to the fixed assets of the concessionaries. It begins with the presentation of the fundamental concepts that inform the Brazilian Tax System and the role of this state tax in it, elaborating its fundamentals of constitutional validity and the controversial subjects they raise. And, Finally, on the last chapters, the main question brought by the study is faced, which is the verification of the tax regimen applied on the specific operations of the exit of new vehicles from the manufacturers/importers to the fixed assets of the concessionaries (ICMS on the specific operations / Tax replacement), and the possibility of the application of the Agreement ICMS 51/00, considering the concessionaries are qualified, in an analogue form, as the final consumers in this specific operations.

Key-Words: Tax Replacement, Agreement, final consumer, fixed assets.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2 - O ICMS – CONCEITO E FINALIDADE	11
2.1 Breve Histórico.....	12
2.2 Legislação Aplicável.....	13
2.3. Características	13
2.4. Princípios Constitucionais Aplicáveis	14
2.5. Princípios Específicos	15
2.5.1. Não Cumulatividade	16
2.5.2. Seletividade	16
2.6. Base de Cálculo	17
3 CONCEITOS BÁSICOS SOBRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS	
3.1 Introdução	18
3.2 Sujeito Passivo e Contribuinte	20
3.3 Responsabilidade Tributária	22
3.3.1 Responsabilidade por Substituição	23
3.3.2 Espécies de Substituição Tributária	26
3.4 Legislação aplicada na Substituição Tributária	27
3.4.1 Legislação Federal	27
3.4.2 Legislação Específica dos Estados Brasileiros no Segmento do Comércio de Veículos Novos destinados ao Ativo Imobilizado	28
4 - CONVÊNIO ICMS 51/00	
4.1 Conceito de faturamento direto ao consumidor	32
4.2 Consulta de Contribuinte (ICMS) nº 007/2014 da Secretaria da Receita Federal de Minas Gerais	36
4.3 Da operação (ICMS) relativa a venda de veículos novos destinados ao ativo imobilizado das concessionárias	40
4.4 A aplicação do convênio ICMS 51/00 na venda de veículos novos (<i>test drive</i>) ao ativo imobilizado das concessionárias	42
5 – CONCLUSÃO	45
6– REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	47

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Substituição Tributária Regressiva	41
Figura 2: ICMS – Operação Própria	42

LISTA DE ABREVIATURAS

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

IVM – Imposto de Vendas Mercantis

CF – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

DF – Distrito Federal

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS –ST - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – Substituição Tributária

RICMS – Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

TIT – Tribunal de Impostos e Taxas

TJ – Tribunal de Justiça

SC – Santa Catarina

SEFAZ – Secretaria da Fazenda

MG – Minas Gerais

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

1. INTRODUÇÃO

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e de comunicação (ICMS) foi instituído pela Constituição Federal de 1988, figurando no inciso II de seu artigo 155, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 03, de 17.03.03. Não se trata, porém, de um tributo completamente novo, posto que impostos semelhantes já estavam previstos nos ordenamentos jurídicos precedentes.

Em atenção ao disposto no inciso III do artigo 146 da Carta Magna, o ICMS teve suas normas gerais definidas pela Lei Complementar nº 87, de 13.09.96. É um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal e, portanto, cada um destes entes possui sua legislação própria, que deve sempre observar as diretrizes da lei complementar acima referida.

Em se tratando de circulação de mercadorias, os fatos geradores mais comuns são, sem dúvida, a saída da mesma do estabelecimento do contribuinte e a venda de mercadorias.

Entretanto, estas formas de incidência revelam-se, em muitos casos, suscetíveis de comodidade e interpretação de lei favorável ao fisco, principalmente, no que tange à saída de veículos novos (test drive) das importadoras/fabricantes destinados ao ativo imobilizado das concessionárias, objeto deste trabalho.

Nesse contexto é interessante que seja utilizada uma outra sistemática de cobrança do ICMS – *operação própria* - a qual, define-se somente por uma relação bilateral (importadora X concessionárias).

O objetivo do presente estudo é apresentar o regime da substituição tributária progressiva no ICMS, e mostrar sua importância dentro da sistemática de arrecadação, assim como demonstrar que tal sistemática não se atribui na operação de saída de veículos utilizados para *test drive* e remetidos ao ativo imobilizado das concessionárias. Para tanto, será feita uma breve análise do ICMS e suas principais características, legislações específicas, para depois adentrar-se efetivamente no tema proposto. Pretende-se discutir as principais características desta operação, expondo diferentes visões da doutrina e recentes decisões dos tribunais superiores concernentes ao tema.

2. O ICMS – CONCEITO E FINALIDADE

A atual Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, dá competência aos Estados e Distrito Federal para criar impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior”.

A partir daí surge O ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), onde sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir).

Nas palavras de Pedro Diniz (2007), “*este imposto, principalmente para os Estados mais desenvolvidos, é o principal sustentáculo da autonomia política inerente ao Regime Federativo, já que responde por mais de 80% das suas receitas totais*”. Estima-se que o ICMS corresponda a cerca de 25% de toda a receita tributária brasileira, considerando-se todos os tributos e as três esferas de competência (União, Estados e Municípios).

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 4º define:

Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação. (BRASIL/CTN, on-line)

Os elementos integrantes da regra-matriz de incidência do ICMS devem ser analisados e aplicados de modo coerente, e harmônico, para poder encontrar a essência tributária; em especial a materialidade de sua hipótese de incidência.

Com base neste fundamento, Carazza et al (2010) classifica o ICMS em uma sigla que abrange três impostos diferentes, que são: o imposto sobre operações de circulação de mercadorias; o imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e o imposto sobre prestação de serviços de comunicação. São três núcleos distintos de incidência do ICMS, mas todos possuem um “denominador comum” que são os princípios da

não cumulatividade e da seletividade.

2.1 Breve Histórico

O primeiro tributo a incidir sobre as operações de circulação de mercadorias foi o Imposto de Vendas Mercantis (IVM), de competência da União, que vigorou entre 1922 e 1934. Foi sucedido pelo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de competência dos Estados e do Distrito Federal, o qual foi substituído, em 1966, pelo Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias (ICM).

Essa última transformação representou uma profunda modificação nas características da incidência sobre a circulação de bens e mercadorias. A instituição do ICM, em sintonia com o que acontecia na Europa à época, rompeu com a principal característica dos impostos antecessores, que era a incidência sobre o total da operação em todas as fases.

Nessa nova sistemática, a tributação passou a não mais recair somente sobre as operações mercantis, mas sim a incidir sobre todas as movimentações da mercadoria; o fato gerador ocorre sempre que há circulação da mesma.

O ICM, apesar de também ser um imposto multifásico, como seus antecessores, inaugurou o que posteriormente viria a ser conhecido como princípio da não cumulatividade. Com a instituição desse imposto, passou a ser permitido que o contribuinte se compensasse dos valores pagos nas etapas anteriores da cadeia de circulação. Essa característica eliminou uma das principais desvantagens dos impostos anteriores, que era a cobrança cumulativa ou “tributação em cascata”.

Foi criado um modelo de compensação do imposto pago, com base em créditos escriturais. Tal sistemática faz com que cada elo da cadeia de circulação arque somente com o imposto decorrente do valor por ele agregado ao produto.

A Constituição Federal de 1988 transformou o ICM em ICMS, que passou a incidir sobre energia elétrica, minerais, combustíveis, transporte e comunicação, que antes eram taxados por

outros tributos de competência da União. Assim, mais hipóteses de incidência passaram para o campo da não cumulatividade.

Pedro Diniz (2007) define o ICMS como sendo um imposto moderno e compatível com o atual quadro econômico mundial:

A complexidade da hipótese de incidência, a técnica da não cumulatividade e a competência compartilhada entre as unidades federadas são elementos que garantem, respectivamente, a ampliação da carga tributária para os Estados e o DF, a “neutralidade” econômico-financeira do imposto e a autonomia da federação. O ICMS é um imposto moderno, implantado na vertente dos Impostos sobre o Valor Adicionado (instituídos em mais de 150 países atualmente), que são considerados como os mais adequados ao mundo economicamente globalizado.

2.2 Legislação Aplicável

O ICMS foi instituído pelo inciso II do artigo 155 da CF/88, que atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criar imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Conforme preconiza o artigo 146 da Carta Magna, cabe à Lei Complementar, entre outros, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente no que concerne à definição de tributos e suas espécies. No caso específico dos impostos, somente esta categoria de lei pode versar sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Nesse contexto, o ICMS foi regulamentado pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. No Estado de São Paulo, o imposto é regulamentado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 (Regulamento do ICMS).

2.3. Características

A seguir, serão resumidas as principais características do ICMS:

Indireto, já que a pessoa responsável pelo seu recolhimento (contribuinte em termos jurídicos) repassa o ônus de seu pagamento a terceiro (contribuinte de fato), mecanismo esse denominado repercussão do imposto;

Real, pois incide sobre fatos econômicos, não importando a condição das pessoas que praticam o fato gerador;

Proporcional, uma vez que seu montante é definido como uma parte do valor das operações ou prestações sobre o qual incide;

Não progressivo, isto é, isto é, não há aumento de alíquota em virtude de alteração do montante da base de cálculo;

Multifásico, posto que incide em cada uma das etapas da circulação;

Não cumulativo, pois permite o creditamento do valor recolhido em etapas anteriores.

Por fim, o lançamento do ICMS pode ocorrer por homologação, que é a regra geral, ou de ofício, por iniciativa da autoridade fiscal, quando a fiscalização constatar inexatidão nas informações prestadas pelo contribuinte.

2.4 Princípios constitucionais aplicáveis

Os princípios gerais aplicáveis ao ICMS são aqueles expressos nos artigos 150 a 152 da CF/88, “Das Limitações do Poder de Tributar”:

O princípio da legalidade (inciso I do artigo 150) prescreve que os entes tributantes estaduais só poderão criar ou aumentar um tributo por meio de lei. Em outras palavras, o ICMS só pode ser exigido ou aumentado mediante lei ordinária estadual, ou seja, é imprescindível a atuação do Poder Legislativo;

Isonomia Fiscal (inciso II do artigo 150) – não é admitido que seja dispensado tratamento desigual a contribuintes em situação idêntica;

Não surpresa ou anterioridade (alíneas “a” e “b” do inciso III do artigo 150) – é vedada a cobrança de tributos referente a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei, bem como a cobrança no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. A expressão “exercício financeiro” deve ser assimilada como “ano fiscal” que, no Brasil coincidentemente, representa o ano civil (interregno entre 1º de janeiro e 31 de dezembro);

Noventena (alínea “c”, do inciso III do artigo 150) – não é permitido cobrar tributo antes de decorridos 90 dias da publicação da lei que o instituiu ou aumentou;

Não confisco (inciso IV do artigo 150) – Proíbe tal postulado a criação de tributos (todos) de caráter confiscatório. O “confisco” pode ser entendido como tributação excessiva, exacerbada ou escorchante. Contudo, a limitação é casuística. Não há limitação objetiva, com parâmetros cartesianos, delimitados do que vem a ser uma tributação excessiva no Brasil. A aferição do aniquilamento da riqueza tributável compete ao Poder Judiciário, quando provocado pelo contribuinte prejudicado, no caso concreto.

Princípio da Não-Limitação ou Tráfego de Pessoas e Bens (inciso V do artigo 150) – o ICMS, exigido nos postos fiscais, dever ser recolhido pelo sujeito passivo, em virtude da “circulação de mercadorias” – fato gerador da exação -, e não pelas transposições estaduais.

Capacidade contributiva (§ 1º do artigo 145) – dispõe a graduação de incidência quanto aos impostos pessoais, no tocante à fixação de alíquotas diferenciadas, com o fito de promover a justiça fiscal.

Neutralidade de origem (artigo 152) – não é permitido que sejam estabelecidas diferenças na tributação em razão da origem do produto.

2.5 Princípios específicos

Além dos princípios gerais, que devem ser observados pelo legislador na instituição de todos os tributos, existem princípios específicos aplicáveis ao ICMS.

2.5.1 Não cumulatividade

A Constituição Federal de 1988 reza que o ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (art. 155, §2º, I). A Lei Complementar nº 87/96 (art. 19) reproduz a diretriz constitucional.

2.5.2 Seletividade

A seletividade é expressamente consagrada na CF: a) art. 153, § 3º, estabelecendo que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto, e b) art. 155, § 2º, III, dispondo que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços.

Portanto, constitui princípio constitucional a ser rigorosamente obedecido no âmbito do IPI, e de modo permitido no caso do ICMS, embora para Roque Carraza seja sempre obrigatório.¹

Desde os primórdios do IPI, Paulo de Barros Carvalho enfatizava:

“... impondo que as alíquotas do imposto sejam estipuladas seletivamente, em função do grau de essencialidade dos produtos, serviu-se, para tanto, da divisão dos produtos em três categorias

a) Necessários à subsistência (alíquotas suaves); b) úteis mas não necessários (alíquotas moderadas) e c) os produtos de luxo (alíquotas significativas)².

Entendera que a finalidade era de suavizar a injustiça do imposto, determinando o impacto tributário que deve ser suportado pelas classes mais protegidas e onerando os bens

¹ ICMS, 6ª Ed., Malheiros, São Paulo, 1997, p. 104.

² “Introdução ao Estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados”, Revista de Direito Público vol. 11, 1970, pp. 75/85.

consumidos em padrões sociais mais altos (ex.: alimentos e remédios são essenciais, enquanto caviar e champanhe não o são, em geral).

2.6 Base de cálculo

A base de cálculo constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo de tributário por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa.

Os demais critérios normativos são também importantes na fixação dos componentes da relação jurídica, como as figuras do credor e devedor, alíquotas, coordenadas de tempo e espaço, e, obviamente, as materialidades.

No entanto, a grandeza contida no tributo, transformada em expressão numérica, só é factível pelo conhecimento preciso da base impositiva, caracterizadora do “quantum” devido pelo contribuinte.

A base de cálculo deve ater-se, irrestritamente, aos parâmetros constitucionais e, peremptoriamente, ao fato impositivo, sendo que a circunstância de a Constituição não ter, especificamente, indicado as bases de cálculo dos tributos não significa que o legislador ordinário esteja livre para quantificá-los, como melhor lhe aprouver.

No caso específico do ICMS, a base de cálculo deve representar a quantificação compreendida na “operação mercantil”, e na “prestação de serviços de transporte interestadual/intermunicipal, e de comunicação”, ou seja, o valor das mercadorias e o preço dos serviços, respectivamente.

Relativamente às operações com “mercadorias”, aplicam-se as regras da LC 87/96 estabelecendo o valor da operação (art. 13, I), na saída de mercadoria do estabelecimento, na transmissão de mercadorias depositadas em armazém/ depósito fechado, e na transmissão de sua propriedade.

Na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a base de cálculo é o preço do serviço (LC 87/96, art. 13, II), face o que o ICMS não incide sobre serviços gratuitos, demandando sempre a onerosidade, reveladora da capacidade contributiva.

No que tange ao fornecimento de alimentos e bebidas, a base será o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço (art. 13, II), enquanto nos serviços de transporte/comunicação será o preço do serviço (art. 13, III); e no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, o valor da operação, ou o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada (art. 13, IV, a e b).

Somente deveriam integrar a base de cálculo os valores inerentes às mercadorias e aos preços dos serviços de transporte, e de comunicação, bem como os reajustes e acréscimos intrinsecamente vinculados a tais valores. Nesse cálculo, não poderiam ser considerados elementos estranhos ao valor da operação ou do preço, porquanto correspondem a verbas que têm natureza diversa das operações mercantis e prestações de serviços, não havendo fundamento para o ICMS incidir sobre meras entradas ou créditos.

3. CONCEITOS BÁSICOS SOBRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

3.1 Introdução

A substituição tributária ocorre quando há imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte.

Na definição de Hugo de Brito Machado (2003):

Por substituição tributária entende-se a técnica de tributação que impõe a terceira pessoa, que não realiza o fato gerador, mas que a ele está relacionada, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente.

Observa-se, pois, a existência de duas figuras distintas: o substituto e o substituído. Este realiza o fato gerador, enquanto aquele tem a responsabilidade de pagar o tributo devido pelo substituído. É importante ressaltar que a escolha do substituto não se dá de maneira aleatória.

É imprescindível que haja relação entre o substituto e o fato gerador.

Segundo Leandro Pausen (2009):

A figura da substituição tributária existe para atender a princípios de racionalização e efetividade de tributação, ora simplificando os procedimentos, ora diminuindo as possibilidades de inadimplementos ou ampliando as garantias de recebimento do crédito. A rigor, a substituição tributária não é propriamente uma figura de responsabilidade tão somente, pois a lei obriga o substituto a efetuar o pagamento do tributo e não apenas a responder no caso de inadimplemento pelo contribuinte. Mas o CTN não distingue as figuras.

Sobre o instituto, Carrazza (2003) discorre da seguinte forma:

Neste fenômeno, o substituto, embora não tenha realizado o fato imponible, é posto pela lei na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, respondendo integralmente não só pelo adimplemento do débito tributário como também pelo cumprimento das obrigações acessórias (deveres instrumentais tributários) do contribuinte.

Nos ensinamentos de Sacha Calmon (1999):

(...) a sua adoção constitui exigência da sociedade moderna, visando à aplicação do princípio da praticabilidade da tributação, apoiando-se em dois valores básicos: necessidade de evitar a evasão fiscal (segurança fiscal) e de assegurar recursos com alto grau de previsão e praticabilidade (certeza fiscal).

Já Walter Gaspar (1999) entende da seguinte forma:

O regime de substituição tributária simplificou a arrecadação, sendo muito mais rápido e seguro para o fisco, vez que a exigibilidade é aplicada a apenas uma pessoa, o substituto. Além disso, com a incidência única do ICMS em uma operação, os demais contribuintes ficam livres de qualquer responsabilidade pelo recolhimento do Tributo.

A Carta Magna, no polêmico § 7º do artigo 150, prevê a possibilidade de tributação de fato gerador ainda não ocorrido (substituição tributária progressiva). No entanto, exige a edição de lei ordinária que regulamente todos os aspectos concernentes à matéria, bem como exige que tal lei contenha mecanismo que garanta a imediata devolução do imposto pago por substituição no caso de não concretização do fato gerador presumido. A não previsão do mecanismo de restituição certamente acarretará questionamentos acerca da constitucionalidade da lei, posto que não estará garantido o atingimento daquele que efetivamente possui capacidade contributiva e que, portanto, deve ser onerado com o tributo.

Vários são os fatores que podem levar a administração a cobrar tributo de outrem, que não realizou o fato tributável. Dentre os motivos, pode-se destacar que a carga fiscal exigida de pessoa diversa da que praticou o negócio jurídico, para que o aplicador não se depare com um verdadeiro caos tributário, propiciando interpretações diferenciadas e equivocadas qualificações.

Esta é a situação que mais interessa no presente trabalho, posto que em muitos casos, a substituição tributária progressiva, favorece de interpretação benéfica ao fisco e equivocada ao contribuinte, tal como ocorre com a cobrança à fabricante/montadora nas operações com veículos destinados a *test drive*, integralizados ao ativo imobilizado das concessionárias. É o que será demonstrado nos demais itens a seguir.

3.2 Sujeito Passivo e Contribuinte

O aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária contempla os sujeitos da relação pessoal e direta com a respectiva materialidade e que, voluntariamente, realiza o fato imponible.

Geraldo Ataliba assinala que “o sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o

comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo.”³

O artigo 121 do Código Tributário Nacional traz a seguinte definição para a sujeição passiva:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Observa-se que o sujeito passivo não é necessariamente aquela pessoa que praticou o fato gerador. Poderá, ser determinada a obrigação de pessoa que não tenha referibilidade natural ao fato típico tributário, como verifica Ataliba, em razão “certamente de outras considerações metajurídicas sugeridas ao legislador ordinário (maior praticidade, segurança e aceleração da arrecadação, simplificação ou comodidade do lançamento tributário, concentração do esforço fiscalizatório etc.)”⁴

O sujeito passivo passa a ser denominado contribuinte quando possui relação direta com o fato gerador previsto em lei e responde pela dívida decorrente da obrigação tributária. É, portanto, o titular da capacidade contributiva. Nas palavras de Kiyoshi Harada (2008):

Contribuinte é o sujeito passivo natural, isso é, a pessoa que praticou o fato típico ensejador da obrigação tributária. Já o responsável tributário é a terceira pessoa que não praticou o fato jurídico tributado, mas se acha vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Exemplificando, o vendedor de mercadoria é o contribuinte do ICMS porque é a pessoa que pratica o fato tributado e colhe o resultado econômico desse fato, ao passo que, ao comprador dessa mercadoria – pessoa indiretamente vinculada ao fato gerador – pode ser atribuída a

³ Hipótese.... p.77

⁴ “Relação Jurídica Tributária e Aspecto Pessoal que integra”, Revista de Direito Público vo. 25, p. 185.

responsabilidade pelo pagamento desse imposto, quer com a total exclusão da responsabilidade do contribuinte, quer mantendo-a em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial dessa obrigação de pagar o imposto.

A CF/88 traça as materialidades do ICMS, tornando-se facilitada a tarefa do legislador ao compor o arquétipo do tributo no que tange aos contribuintes, que deverão ser a) pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) prestadores de serviço de comunicação; d) importadores de bens e mercadorias.

A Lei Complementar nº 87/96 estabelece que “contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.” (Art. 4º).

Observa-se uma tendência cada vez maior de se aumentar a quantidade de sujeitos passivos obrigados ao recolhimento da obrigação tributária. Nesse sentido, a legislação tributária impõe a terceiros, vinculados de alguma forma à situação que constituiu o fato gerador, a obrigação pelo pagamento que, originalmente, deveria ser efetuado pelo contribuinte que praticou o referido fato.

No caso da substituição tributária, tem-se que o responsável é necessariamente contribuinte do ICMS, posto que a responsabilidade pelo pagamento recai sobre um elo anterior na cadeia econômica da mercadoria.

3.3 Responsabilidade Tributária

Em seu sentido amplo, responsabilidade tributária, nas palavras de Kiyoshi Harada (2008):

(...) consiste no dever de o contribuinte, sujeito passivo natural, tornar efetiva a prestação de dar, consistente no pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (obrigação

principal), ou a prestação de fazer ou não fazer, imposta pela legislação tributária no interesse da fiscalização ou arrecadação tributária (obrigações acessórias).

O artigo 121, do CTN, infere-se que responsáveis tributários são todos os sujeitos passivos determinados pela lei. Entretanto, é imperioso que o legislador deva sempre eleger como sujeito passivo de tributo aquele que, por sua participação, direta ou indireta, no fato jurídico, revele capacidade contributiva e extraia proveito econômico de tal participação. Mesmo não tendo praticado o fato jurídico, o responsável está no pólo passivo da relação jurídico-tributária, e isso exige que haja uma relação obrigatória formal entre o responsável e o contribuinte.

Observa-se que a figura do responsável tem características próprias e definidas na doutrina, como sendo pessoa que, mesmo sendo, em termos, estranha ao fato imponible, tem responsabilidade, imposta por lei, pelo pagamento do tributo.

Conclui-se, portanto, que o responsável não pode se confundir com o contribuinte. Deve ser um terceiro vinculado, de alguma forma que não diretamente, ao fato jurídico da obrigação tributária.

3.3.1 Responsabilidade por Substituição

Trata-se de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte.

Nas palavras de Carrazza (2006):

(...) a doutrina mais tradicional, fulcrada no art. 121, parágrafo único, II, do CTN (...) admite tranquilamente a tributação do 'responsável tributário' (sujeito passivo indiretamente relacionado com o fato imponible que a lei coloca na contingência de pagar o tributo em nome e por conta do contribuinte).

No entanto, prossegue o autor, “*o instituto da responsabilidade tributária deve ser utilizado com grande cautela, para que não se atropelem princípios constitucionais*”.

A despeito disso, ao definir o responsável tributário, o legislador deve observar os preceitos constitucionais, sendo clara a regra de somente onerar quem efetivamente participa da ocorrência do fato jurídico. Isto é, o responsável tributário, pode não possuir vinculação direta com o fato gerador. No entanto, o legislador não pode escolher um responsável ao seu alvitre; é necessário que este tenha alguma relação com o negócio jurídico que originou a incidência do tributo.

Na responsabilidade por substituição, a lei impõe ao substituto a condição de sujeito passivo. Este, embora não tenha praticado o fato imponible, responde não só pela obrigação principal (o pagamento do tributo em si), como também pelas obrigações acessórias exigidas pela legislação.

Sob este viés, a responsabilidade tributária por substituição é tratada no artigo 128 do CTN:

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Essa terceira pessoa pode ser qualquer uma que não tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário (este é o contribuinte de direito), mas que tenha, de algum modo, relação indireta com o fato gerador.

A principal razão da existência dessa disposição no CTN é, sobretudo, a simplificação dos mecanismos de arrecadação e fiscalização; havendo expressa autorização legal, a responsabilidade tributária pode ser transferida a terceiro.

Em outras palavras, a transferência da responsabilidade não pode se dar de forma arbitrária, para pessoa que nada tenha a ver com o negócio jurídico sobre o qual incidiu o tributo. É necessário que o inciso II do artigo 121 seja interpretado juntamente com o artigo 128, ambos do CTN.

Corroborando o que foi exposto acima, Harada (2008) elenca três requisitos que devem ser observados quando da transferência da responsabilidade tributária:

- a) deve necessariamente haver previsão legal;
- b) o responsável que se quer designar deve, de algum modo, estar ligado ao fato gerador da obrigação tributária; e
- c) a atribuição da responsabilidade ao sujeito passivo não natural só é possível com relação à obrigação principal.

O §7º do artigo 150 da CF/88, que trata da substituição tributária progressiva, dispõe da seguinte forma:

§ 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.

Observa-se que o parágrafo supratranscrito traz o termo “responsável”, de forma abrangente e sem maiores aprofundamentos. Assim, interpretando-se literalmente o dispositivo, poder-se-ia concluir que o legislador teria liberdade para atribuir essa condição (de responsável pelo pagamento de tributo devido por outrem) a qualquer pessoa indiscriminadamente. Seria até possível aventar a hipótese de que qualquer lei, complementar ou ordinária, que impusesse limites à definição do substituto poderia ser considerada inconstitucional, posto que estaria restringindo o que a Carta Magna não restringiu.

Entende-se, contudo, que tal tese não deve prosperar, posto que a Constituição, ainda que, em alguns pontos, desça a níveis maiores de detalhamento, não tem a finalidade de esgotar os temas. Essa função, no caso dos tributos, é reservada à lei complementar, conforme preceituado no artigo 146 da Carta.

Nesse sentido, cabe a essa qualidade de lei a definição do substituto tributário nos limites constitucionais.

3.3.2 Espécies da Substituição Tributária

Em nosso ordenamento jurídico, a substituição tributária no ICMS se dá de duas formas: a regressiva e a progressiva.

Na substituição regressiva, a lei atribuiu a responsabilidade ao adquirente de uma determinada mercadoria, por razões de comodidade, praticidade ou pela circunstância de o real contribuinte não manter organização adequada de seus negócios. Ou seja, caracteriza o fenômeno do diferimento, isto é, a postergação da exigência tributária para momento ulterior do ciclo mercantil (saída para outro Estado, saída para o exterior, entrada em estabelecimento industrial, etc.). O diferimento também poderá alcançar as operações de importação.

Já a substituição progressiva, o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor também incerto. Sob este contexto, há definição, por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não antecipada, como é o caso de exigir-se recolhimento de ICMS concernente a operação que provavelmente deverá ser realizada, no futuro, por outros contribuintes.

Na substituição tributária progressiva existe a presunção de que o fato gerador se realizará futuramente, entendendo-se válida, portanto, a cobrança antecipada do tributo. Lais Vieira Cardoso (2004) dá a seguinte definição para fato futuro:

(...) fato que ainda não se operou de forma concreta realizando no mundo fenomênico todos os aspectos ou elementos previstos na hipótese de incidência, questão esta à qual nos referimos como suposição do fato futuro, uma vez que como o fato supostamente ocorrerá, é tributado, antecipadamente, na fonte (...)

Parte da doutrina defende a inconstitucionalidade da substituição tributária progressiva. Carrazza (2006) filia-se a essa corrente:

Só a substituição tributária “para trás” pode prosperar no Brasil. A outra (a substituição tributária” para frente”) – posto muito difundida, na prática – é inconstitucional, porque

agride valores que nossa Lei Maior encampou e que os interesses fazendários não podem atropelar.

3.4 Legislação aplicada na Substituição Tributária

3.4.1 Legislação Federal

O artigo 146 da Constituição Federal de 1988 prevê a criação de uma Lei Complementar que estabeleça normas gerais em matéria de legislação tributária. Com isso só em 16 de setembro de 1996 foi publicada a Lei Complementar nº 87, onde contempla as normas gerais a serem aplicadas ao ICMS e dentre elas está o regime de substituição tributária.

No artigo 6º da Lei Complementar, mais uma vez são mencionadas as espécies da substituição tributária e através do mesmo artigo é dado competência aos estados de determinar o responsável tributário.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Para as operações interestaduais, o artigo 9º determina que deva existir um acordo específico celebrado entre os estados interessados em adotar a substituição tributária.

Tais acordos são denominados de Convênios e Protocolos. Os convênios são acordos celebrados com todos os estados. Já os protocolos são acordos celebrados entre alguns estados. Isto é fundamentado pelo Código Tributário Nacional no inciso IV do artigo 100.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...]

[...] IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. (BRASIL, on-line)

O artigo 8º trata sobre a base de cálculo do imposto conforme cada tipo de operação: antecedente, concomitante e subsequente.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Nos próximos tópicos veremos a legislação estadual específica dos estados brasileiros, principalmente a legislação de Minas Gerais, no que diz respeito ao segmento do comércio de veículos novos, objeto deste presente trabalho.

3.4.2 Legislação específica dos estados brasileiros no segmento do comércio de veículos novos destinados ao ativo imobilizado.

A legislação específica dos estados brasileiros no segmento do comércio de veículos novos está contemplada nos Regulamentos do ICMS específico de cada estado (RICMS). Sob este aspecto – *veículos novos* – a maioria dos Regulamentos (ICMS) prescrevem o regime da substituição tributária, nas operações de saídas de veículos novos ao ativo imobilizado das concessionárias, incidindo o ICMS - ST.

Neste mesmo sentido, segue algumas legislações estaduais:

RICMS – SÃO PAULO: RICMS 2000 - atualizado até o decreto 60.630, de 03-07-2014

Artigo 299 - Na saída de veículo novo de duas rodas motorizado classificado na posição 8711 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias / Sistema Harmonizado - NBM/SH vigente em 31 de dezembro de 1996, com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica atribuída a responsabilidade pela retenção de pagamento do imposto incidente na subsequente saída ou na entrada para integração no ativo imobilizado do estabelecimento destinatário (Lei 6.374/89, arts. 8º, XII e § 4º, na redação da Lei 9.176/95, art. 1º, I, com alteração da Lei 10.136/98, art. 4º, e 60, I; Convênio ICMS-52/93, com alteração dos Convênios ICMS-88/93, ICMS-44/94 e ICMS-88/94):

I - a estabelecimento de fabricante, de importador ou de arrematante de mercadoria importada do exterior e apreendida, localizado neste Estado;

II - a estabelecimento de fabricante ou de importador, localizado em outro Estado;

III - a estabelecimento situado em outro Estado que, tendo recebido veículo com retenção antecipada do imposto relativo à sua subsequente operação, promover saída diretamente para contribuinte estabelecido no território deste Estado;

IV - a qualquer estabelecimento que receber mercadoria referida neste artigo diretamente de outro Estado, em hipótese não abrangida pelos incisos anteriores.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se aos acessórios colocados no veículo por estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.

§ 2º - Além das hipóteses previstas no artigo 264, o regime de que trata este artigo também não se aplica:

1 - às remessas em que as mercadorias devam retornar ao estabelecimento remetente;

2 - aos acessórios colocados pelo revendedor do veículo.

§ 3º - Na hipótese do inciso IV:

1 - o imposto incidente na operação própria e nas subsequentes será pago no período de apuração em que tiver ocorrido a entrada da mercadoria no estabelecimento, com observância do disposto no artigo 277;

2 - na saída da mercadoria do estabelecimento será emitido documento fiscal nos termos do artigo 274 e escriturado o livro Registro de Saídas na forma do artigo 278;

3 - no tocante ao imposto pago de acordo com o item 1, aplicar-se-á o disposto no inciso VI do artigo 63 e no artigo 269.

RICMS – RIO DE JANEIRO: DECRETO N° 24.427 de 17 de novembro de 2000

TÍTULO I

DO VEÍCULO NOVO

CAPÍTULO I

DO CÁLCULO DO IMPOSTO

Art. 1.º Na operação interna e de importação com veículo automotor novo classificado nos códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH, indicados nos Anexos I e II, e com veículo novo de duas rodas motorizado, classificado na posição 8711 da NBM/SH, a base de cálculo do ICMS é reduzida de forma que a carga tributária corresponda à aplicação direta da alíquota de 12% (doze por cento) sobre o valor da operação, sendo dispensada a discriminação, na Nota Fiscal, do valor referente à base de cálculo reduzida.

§ 1.º A carga tributária mencionada neste artigo aplica-se ao imposto devido em razão do diferencial de alíquota, na aquisição de veículo em operação interestadual para integrar o ativo imobilizado.

§ 2.º e § 3.º

.....
{redação dos §§ 2.º e 3.º, do Artigo 1.º, do Livro XIII, revogadas pelo Decreto Estadual n.º 32.031/2002, vigente a partir de 18.10.2002.}

[redação(ões) anterior(es) ou original]

Art. 2.º A redução da base de cálculo prevista no artigo anterior é condicionada à manifestação expressa do contribuinte substituído pela adoção do regime de substituição tributária, mediante celebração de termo de acordo entre este e a Secretaria de Estado de Fazenda e Controle Geral.

RICMS - PERNAMBUCO: DECRETO N° 14.876/91, ART. 522, III, “C” E “D”, ART. 524

“As operações internas e interestaduais promovidas pelo fabricante ou revendedor com veículos novos motorizados, tipo motocicleta, classificados na posição 8711 da NBM/SH,

e veículos novos relacionados no Anexo 10-B do Decreto nº 14.876/91 estão sujeitas ao regime da substituição tributária do ICMS relativo as saídas subsequentes ou as entradas destinadas ao ativo imobilizado do adquirente”.

Decreto nº 19.528/96, Arts. 2º, III, e 4º, § 4º, II.

“No caso de veículos destinados ao ativo fixo, o imposto será obtido pela aplicação do percentual correspondente à diferença entre a alíquota prevista para as operações internas na Unidade da Federação de destino e aquela prevista para as operações interestaduais na Unidade da Federação de origem da mercadoria, sobre a base de cálculo correspondente ao valor da operação”.

RICMS – MARANHÃO: DECRETO Nº 19.714, DE 10/07/2003 (DO-MA, DE 04/08/2003)

Anexos 4.0

Substituição Tributária

Anexos 4.21

Substituição Tributária das Operações com Veículos Automotores Novos Convênio ICMS 132/1992 Alterações: Convênio ICMS 87//93, 44/94, 52/94, 88/94, 163/94, 37/95, 83/96, 125/98, 81/01.

Adesão do Maranhão: Convênio ICMS 132/1992, efeitos desde 01.11.1992 Estados envolvidos: todos os Estados Alterações: Decreto nº 21.379/05, Resolução Administrativa 06/13

RESPONSABILIDADE

Art. 1º Nas operações de entrada interestaduais com veículos novos classificados nos códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, indicados no Anexo II do Convênio ICMS 132/92, fica atribuída ao estabelecimento importador e ao estabelecimento industrial fabricante remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas até e inclusive à promovida pelo primeiro estabelecimento revendedor varejista ou entrada com destino ao ativo imobilizado.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos acessórios colocados no veículo pelo estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.

§ 2º O regime de que trata este Anexo não se aplica:

I - à transferência de veículo entre estabelecimentos da empresa fabricante ou importador, hipótese em que a responsabilidade pelo pagamento do imposto retido recairá sobre o estabelecimento que realizar a operação interestadual;

II - às saídas com destino a industrialização;

III - às remessas em que as mercadorias devam retornar ao estabelecimento remetente;

IV - aos acessórios colocados pelo revendedor do veículo;

Art. 2º O disposto no artigo anterior, aplica-se, no que couber, a estabelecimento destinatário que efetuar operação interestadual, para fins de comercialização ou integração no ativo imobilizado.

§ 1º Na hipótese deste artigo, se o remetente for distribuidor autorizado e tiver recebido o veículo com retenção do imposto, para fins de ressarcimento junto ao estabelecimento que efetuou a retenção, será emitida nota fiscal no valor do imposto originalmente retido, acompanhada de cópia do documento de arrecadação relativo à operação interestadual.

Como visto acima, a princípio, referidas legislações, consideram que o ICMS embutido no preço do veículo não corresponde apenas ao decorrente da primeira operação (saída do veículo do pátio da montadora ao estabelecimento da concessionária), abrangendo, por igual o devido pela operação subsequente ou ainda revenda do bem para ativo fixo.

Neste ponto, cumpre destacar que o ICMS-ST presume em sua essência, operação de comercialização subsequente pelo adquirente dos veículos automotores, o que não ocorre quando da venda de veículo, utilizado para “test drive”, destinados ao ativo imobilizado das concessionárias, vez que não configurada operações subsequentes com finalidade mercantil. O que se demonstrado com maior amplitude nos seguintes tópicos.

4 - CONVÊNIO ICMS 51/00

4.1 Conceito de faturamento direto ao consumidor

Conforme já posicionado, o ICMS-ST presume em sua essência, operação de comercialização subsequente. Isto é, tratando-se de comercialização de veículos novos destinados ao ativo imobilizado (*test drive*), só haverá incidência do ICMS em operação subsequente, caso o adquirente de veículos destinados a “test drive”, não integralizar os veículos ao seu ativo imobilizado. Isto é, se houver futura revenda pelas concessionárias.

Sob este viés, o recolhimento do ICMS (operação específica), nas operações interestaduais dos veículos utilizados para “test drive”, ao serem incorporados ao ativo imobilizado das concessionárias, deve compatibilizar-se como venda a consumidor final.

Assim, aplicar-se-ia o Convênio 51/00 (ICMS), que assim dispõe:

CONVÊNIO ICMS 51/00

Estabelece disciplina relacionada com as operações com veículos automotores novos efetuadas por meio de faturamento direto para o consumidor.

(...)

Cláusula primeira Em relação às operações com veículos automotores novos, constantes nas posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da Nomenclatura Brasileira de Mercadoria/Sistema Harmonizado - NBM/SH, **em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, observar-se-ão as disposições deste convênio.**

§ 1º O disposto neste convênio somente se aplica nos casos em que:

- I - a entrega do veículo ao consumidor seja feita pela concessionária envolvida na operação;
- II - a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a veículos novos.

Do disposto no Convênio 51/00, devemos entender que a venda de veículos destinados a “test drive”, pressupõe de modo análogo as mesmas operações para consumidores finais, desencadeando o encerramento da cadeia de comercialização do veículo novo, não havendo

que se falar em incidência da norma relativa à Substituição Tributária, eis que o veículo se integrará ao ativo imobilizado da concessionária.

No que tange ao conceito de ativo imobilizado, Ademar Franco elucida bem a questão ao dizer que:

“São classificados no Ativo Imobilizado bens e direitos que tenham por objeto bens sempre destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os direitos de propriedade industrial ou comercial. É o que prevê o artigo 179, inciso IV da Lei nº 6.404/76. É, talvez, a mais simples das classificações do Ativo. De acordo com o pronunciamento do Ibracon, classificam-se no imobilizado os direitos representados por bens tangíveis ou intangíveis, utilizados ou a serem utilizados na manutenção das atividades da entidade, cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos, seja igual ou superior a um ano **e que não estejam destinados a venda ou transformação em numerário.**^{5”} (grifos nossos).

Sob este viés, vale consignar o posicionamento da 4ª Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT, do Relator, César Eduardo Temer Zalaf, posicionou-se nos seguintes termos:

ICMS - FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. DEIXOU DE EFETUAR A RETENÇÃO E PAGAMENTO DO ICMS DEVIDO POR SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUBSTITUIÇÃO, POR EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS EM OPERAÇÕES DE VENDA DE VEÍCULOS NOVOS A CONSUMIDORES FINAIS, RESIDENTES OU DOMICILIADOS EM TERRITÓRIO PAULISTA, **CONSIDERANDO AS OPERAÇÕES COMO NÃO SUBMETIDAS À SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUBSTITUIÇÃO. Há franca incompatibilidade as regras do Convênio ICMS 51/00 à sistemática da substituição tributária desenhada no artigo 6º da Lei Complementar 87/96 já que é pressuposto necessário para a instituição este regime a existência de ao menos um fato econômico anterior ao último da cadeia econômica que, no caso, consiste na entrega para o consumidor final.**

RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

(...)

É que o regime da substituição tributária tem como pressuposto necessário a existência de ao menos um fato econômico anterior ao último da cadeia econômica que, no caso, consiste na entrega para o consumidor final. (...). A inexistência, portanto, de anterior operação a esta (entrega para o consumidor final) de circulação de mercadoria, que possa ser subsumida ao regime específico de arrecadação antecipada, desnatura, desenlaça e desconserta qualquer possibilidade de enquadramento na figura da substituição tributária, neste caso, progressiva.

Pois bem, no presente caso verifiquei e tal fato me pareceu igualmente incontroverso que as concessionárias apenas exerceram atividades atinentes a prestação de serviços, sem que houvesse operação mercantil.

Decorre disso a constatação insofismável de que na venda direta da mercadoria a consumidor final ocorre apenas e tão' somente uma única operação mercantil o que afasta a subsunção dela da sistemática da substituição tributária.

(...)

RECORRENTE: PEUGEOTCITROENDOBRAZILSA.

RECORRIDO: FAZENDAPÚBLICAESTADUAL RELATORIA:

CÉSAREDUARDOTEMERZALAF

AIIM I 3.024.379-8

4º JULGADORA DRTC-I- 531823/2004 ORDINÁRIO

Sob o mesmo enfoque, insta destacar o entendimento do TJ SC, o qual consolidou **no sentido que a finalidade precípua dos veículos destinados a “test drive” visam apenas o estímulo a comercialização dos produtos para a revenda, sem a função primordial de comercialização.** Vejamos trecho do acórdão:

“Se, em suas estratégias de ‘marketing’, as revendedoras de veículos passaram a utilizar-se do chamado ‘test drive como uma ferramenta para atrair, seduzir e conquistar clientes, fornecendo ao potencial comprador uma experiência pré-consumo e, com isso, incrementando a porcentagem de êxito nas vendas e na conseqüente obtenção de lucro, pelo revés da moeda resulta-lhe como justo suportar o ônus pelos riscos que cria ao confiar o veículo ao adquirente em perspectiva.”

Processo: 2013.067196-4 (Acórdão)

Relator: Trindade dos Santos

Origem: Balneário Camboriú

Órgão Julgador: Segunda Câmara de Direito Civil

Julgado em: 13/02/2014

Juiz Prolator: Dayse Herget de Oliveira Marinho

Classe: Apelação Cível

Dessa forma, nas operações com veículos destinados a “*test drive*”, integralizados ao ativo imobilizado, poder-se-á aplicar as previsões do Convênio nº 51/00, vez que por não haver operação mercantil posterior, as concessionárias se enquadrarão como consumidoras finais.

4.2 Consulta de Contribuinte (ICMS) nº 007/2014 da Secretaria da Receita Federal de Minas Gerais

No Brasil podemos notar que grande parte das fabricantes/importadoras de veículos consideram-se consumidoras finais, de modo a aplicar as previsões do Convenio 51/00, quando do pagamento do imposto estadual. Tal fato evidencia-se pelo número considerável de impugnações e recursos administrativos nas Secretarias das Fazendas Estaduais em todo território nacional.

A despeito desta questão, ao analisar a matéria na jurisprudência de diversos Estados e também nos tribunais superiores no âmbito do poder judiciário, pode-se evidenciar que não há qualquer julgado específico sobre a aplicação do convênio 51/00 em tais circunstâncias (venda para “*test drive*”), restando aos contribuintes, tão somente, decisões no âmbito administrativo, as quais em sua maioria não são favoráveis, ocasionando extrema indecisão quanto à aplicação do seu regime tributário nas operações de veículos novos destinados ao ativo imobilizado das concessionárias.

Neste contexto, vale consignar que tal fato não está pacificado entre os estados brasileiros. A título de exemplo, imperioso destacar o posicionamento do Estado do Rio Grande do Norte, por intermédio da Portaria nº 084/2010-GS/SET, DE 20 DE AGOSTO 2010, **a qual regulamenta, ao confronto dos demais RICMS dos outros estados, favoravelmente aos contribuintes, ao aduzir que as concessionárias quando adquirem veículos das montadoras ou importadoras para integrar seu ativo imobilizado se enquadram na**

posição de consumidores finais, aplicando-se, portanto, as disposições do Convênio ICMS 51/00. Senão Vejamos:

PORTARIA Nº 084/2010-GS/SET, DE 20 DE AGOSTO 2010.

Disciplina tratamento tributário a ser adotado nas operações de remessa de veículos novos, faturados diretamente por montadoras ou importador, tendo como destinatário final concessionária estabelecida neste Estado.

O SECRETÁRIO DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições conferidas pelo art. 69, XII do Regulamento da Secretaria de Tributação, aprovado pelo Decreto nº 13.885, de 27 de março de 1998,

(...)

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.

(Grifos nosso)

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Gabinete do Secretário de Estado da Tributação, em Natal, 20 de agosto de 2010.

João Batista Soares de Lima

Secretário de Estado da Tributação

A despeito desta questão, vale destacar a resposta da Secretaria Estadual da Fazenda de Juiz de Fora - MG à Consulta de Contribuinte (ICMS) nº 007/2014, a qual aduz especificamente sobre o faturamento direto para concessionárias, contribuintes do ICMS, para uso próprio (test drive). Vejamos:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 007/2014

PTA Nº 16.000485878-57

CONSULENTE: Mercedes –Benz do Brasil Ltda.

ORIGEM: Juiz de Fora – MG

ICMS – VEÍCULO NOVO – FATURAMENTO DIRETO AO CONSUMIDOR – CONVENIO CONFAZ ICMS Nº 51/00 - CONDIÇÕES – A aplicação das regras previstas neste Convenio, e implementadas nos arts. 395 a 401 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, está sujeita à entrega do veículo ao consumidor pela concessionária envolvida na operação, observadas as demais condições previstas no texto Regulamentar.
(...)

CONSULTA:

1- NO faturamento direto para concessionária, contribuintes do ICMS, para uso próprio (test drive), aplica-se o Convenio CONFAZ ICMS nº 51/00 ou o Convenio CONFAZ ICMS nº 132/92?

2- No faturamento direto para consumidores finais, não concessionários, contribuintes do ICMS, aplica-se o Convenio CONFAZ ICMS nº 51/00 ou o Convenio CONFAZ ICMS nº 132/92?

RESPOSTA:

Inicialmente devemos observar que as disposições contidas nos Convênios CONFAZ ICMS nº 132/92 e 51/00 foram implementadas na legislação deste Estado, respectivamente, nos arts. 54 e 55, Parte 1 do Anexo XV e nos arts. 395 a 401, Parte 1 do Anexo IX, todos do RICMS/02-Decreto Estadual nº 43.080/02.

As regras para retenção e recolhimento do ICMS/ST previstas nos citados arts. 54 e 55 alcançam as operações de saída de veículos automotivos novos classificados em um dos códigos NBM/SH relacionado no item 12, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, com destino a estabelecimento de contribuinte do Estado.

Estas regras, estipuladas no Convenio CONFAZ ICMS nº 132/92, restaram afastadas apenas quando caracterizada a operação de faturamento direto ao consumidor, nos termos dos citados artigos do Anexo IX do RICMS/02, e somente naquilo em que com eles conflitar (§ 1º do art. 395).

As regras previstas nos citados Convênios do CONFAZ não são conflitantes. Sendo o Convênio ICMS nº 51/00 posterior e tratando de operações específicas, será aplicável às operações que se enquadrarem em suas disposições.

As normas contidas nos arts 395 a 401, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02 serão aplicadas apenas às operações com veículos automotivos novos constantes das posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado (NBM/SH), em que ocorra faturamento direto ao consumidor (contribuinte do imposto ou não) pela montadora ou pelo importador, desde

que cumulativamente, a entrega do veículo ao consumidor seja feita pela concessionária envolvida na operação e, a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a veículos novos.

1- Isto posto, nas operações com faturamento direto para concessionárias (contribuintes do ICMS) para uso próprio (test drive) aplicam-se as regras contidas no Convenio CONFAZ ICMS nº 132/92, implementadas nos arts. 54 e 55, Parte 1, Anexo XV do Regulamento do Imposto deste Estado – neste sentido vide Consulta de Contribuinte nº 110/2011.

Com efeito, trata-se, em suma, de uma remessa de produto sujeito à substituição tributária, com destino a contribuinte que opera ordinariamente na comercialização deste produto. Tal fato, por si, é bastante para que se repute configurada a hipótese legal, devendo o substituto tributário efetuar a respectiva retenção e recolhimento do ICMS-ST. Em outras palavras, uma vez realizada a hipótese de incidência, não se reputa cabível que a sistemática de tributação prevista na legislação seja alterada em face da intenção do destinatário de incorporar o veículo ao seu ativo imobilizado.

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 Convenio CONFAZ ICMS nº 51/00 depende da participação na mesma operação de três sujeitos: o fabricante (ou importador), a concessionária e o consumidor final.

Na operação 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, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02 que é a entrega do veículo ao consumidor pela concessionária envolvida na operação.

Destacamos que a sujeição das operações em exame às regras do citado Convenio nº 132/92 não resulta em majoração da 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. (Grifos aos originais) ⁵

5

http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc007_2014.htm&searchWord=007/2014&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora

Observa-se que o embate jurídico quanto a aplicação ou não do C.51/00, nas operações destinadas ao ativo imobilizado das concessionárias (test drive) se dá meramente por questões conceituais.

Isso ocorre pelo fato do Convênio 51/00 ser taxativo ao prescrever que a concessionária posiciona-se na operação como intermediadora à entrega do veículo ao consumidor final, não podendo a mesma confundir-se como consumidora final justamente pela mesma não poder “auto intermediar”.

Todavia, resta claro que na mencionada resposta à consulta 007/2014, a SEFAZ/MG reconhece que a concessionária **assume condição de consumidora final** quando os veículos são destinados ao ativo imobilizado, impossibilitando, tão somente, a aplicação do Convênio 51/00 nesta operação, por entender que há uma relação de três sujeitos: o fabricante (ou importador), a concessionária e consumidor final, na qual concessionária e consumidora final se confundem em uma mesma pessoa.

Em que pese o fato da SEFAZ/MG considerar o regime da substituição tributária nas operações de veículos com destino direto às concessionárias para realização de *test drive*, deve-se analisar se a Substituição Tributária adéqua-se às operações com veículos novos, eis que a entrada do veículo ao ativo imobilizado, não detém de operação mercantil posterior.

Para arrematar esta questão, veremos a seguir exatamente como se dá a operação (ICMS) relativa à venda de veículos novos destinados ao ativo imobilizado das concessionárias.

4.3 Da operação (ICMS) relativa à venda de veículos novos destinados ao ativo imobilizado das concessionárias

Conforme demonstrado em tópicos anteriores, embora as legislações dos estados em seus regulamentos não distingam a aplicação da substituição tributária nos casos de veículos para revenda dos casos de veículos destinados a ativo fixo, a incidência do ICMS na operação subsequente (venda de ativo fixo) não subsiste, sendo via de consequência inaplicável as regras da substituição tributária e o Convênio 132/92.

Isto porque, a substituição tributária progressiva objetiva alcançar fatos geradores futuros de que trata o art. 150, § 7º da CF/88⁶, o que não ocorre na venda direta ao consumidor final, realizada pela fabricante. Em Outras palavras, o adquirente não irá realizar uma operação mercantil subsequente que justifique a retenção do tributo (ICMS-ST).

As operações subsequentes também chamadas de “progressiva” ou “substituição tributária para frente”, referem-se às operações futuras. A cobrança do imposto é feita antecipadamente com uma presunção da base de cálculo do fato gerador.

Exemplificando a definição: o primeiro da cadeia (indústria), recolhe o ICMS antecipadamente referente às operações subsequentes até o consumidor final, conforme está descrito na figura seguinte:

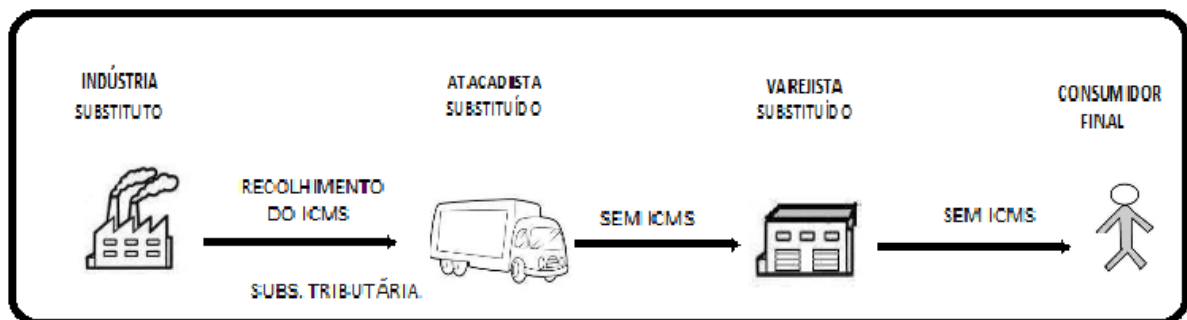


FIGURA 1: Substituição Tributária Progressiva

Fonte: Elaboração da própria autora

Ao confronto da substituição tributária, a operação que se define, na venda de veículos novos destinados ao ativo imobilizado das concessionárias é de ICMS (operação própria):

⁶ Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

§ 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.

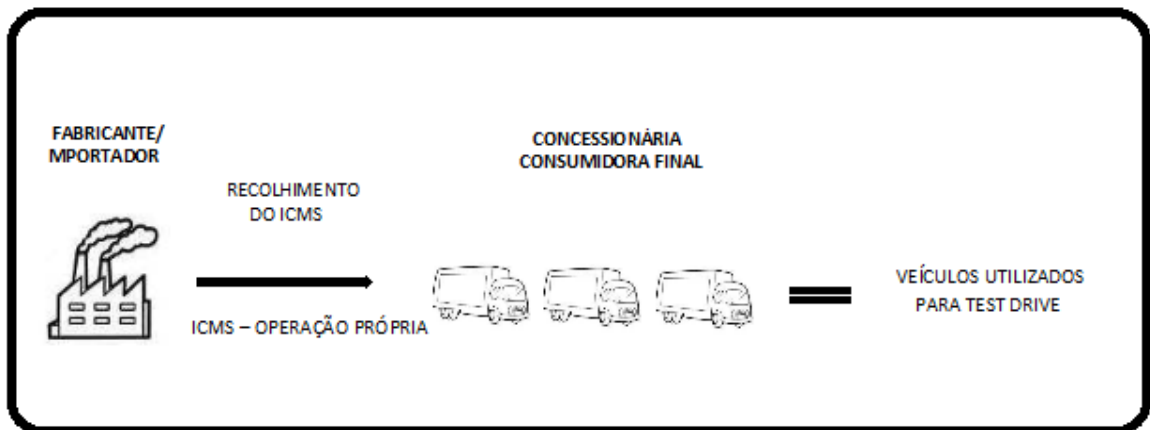


FIGURA 2: ICMS OPERAÇÃO PRÓPRIA

Fonte: Elaboração da própria autora

Desta forma, não havendo correlação da operação de venda para “test drive” com a legislação que relativa à venda de veículos novos sujeitos à substituição tributária (Conv. 132/92), e, por outro lado, enquadrando-se a esta operação como venda a consumidor final, plenamente sustentável a incidência do ICMS (operação específica) cumulada com a aplicação do Convênio ICMS 51/00, que permite a redução da base de cálculo quando o faturamento é direto ao consumidor final.

4.4 A aplicação do convênio ICMS 51/00 na venda de veículos novos (*test drive*) ao ativo imobilizado das concessionárias

Conforme dito anteriormente, os acordos específicos celebrados entre os entes da Federação referente ao ICMS ocorreram por meio dos Convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

No tocante à disciplina realizada **com as operações de veículos automotores novos**, o Convênio ICMS nº 51/00, nos termos do parágrafo único, cláusula segunda, dispôs acerca da redução da base de cálculo do ICMS, pela qual é possibilitada ao estabelecimento fabricante, desde que faturados diretamente ao consumidor pela montadora ou pelo importador. Vejamos:

CONVÊNIO ICMS 51/00

Estabelece disciplina relacionada com as operações com veículos automotores novos efetuadas por meio de faturamento direto para o consumidor.

(...)

Cláusula primeira Em relação às operações com veículos automotores novos, constantes nas posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da Nomenclatura Brasileira de Mercadoria/Sistema Harmonizado - NBM/SH, **em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, observar-se-ão as disposições deste convênio.**

§ 1º O disposto neste convênio somente se aplica nos casos em que:

I - a entrega do veículo ao consumidor seja feita pela concessionária envolvida na operação;

II - a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a veículos novos.

Assim, a venda dos veículos novos pela fabricante às concessionárias, com finalidade primordial para “test drive”, no seu conjunto, portanto, objetos de incorporação ao ativo imobilizado das concessionárias, visam apenas o estímulo a comercialização dos produtos para a revenda, sem a função primordial de comercialização.

Não obstante, o fato de não haver jurisprudências nos tribunais superiores, especificamente sobre a aplicação do convênio 51/00 em tais circunstâncias (venda para “test drive”), não impede os contribuintes (fabricantes/importadores) de beneficiar-se do Convênio ICMS nº 51/00, eis que por outro lado, há uma jurisprudência vasta e consolidada de que não há incidência de ICMS sobre venda de bens do ativo fixo da empresa.

Sob este contexto, resta claro que se não há incidência do imposto da venda de ativo, não há que se falar em incidência de substituição tributária na operação de venda das fabricantes/importadoras para as concessionárias, quando estas vão destinar os veículos para “test drive”, senão vejamos:

STF:

“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 194300 / SP - SÃO PAULO
Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO
Órgão Julgador: Primeira Turma). (Grifos ao original)

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTROVÉRSIA SOBRE HABITUALIDADE NA VENDA DE BENS DO ATIVO FIXO E SOBRE A OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS: SÚMULA N. 279 DO SUPREMO TRIBUNAL. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO”.

(RE 600528 AgR / MG - MINAS GERAIS
AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA
Julgamento: 23/03/2011 Órgão Julgador: Primeira Turma)
(Grifos ao original)

STJ:

“Não constituindo mercadoria, na definição da legislação tributária, **o ICMS não incide na operação de venda ou transferência do ativo fixo, desde que não foi adquirido para ser vendido, como objeto do negócio da empresa**”.

(REsp nº 43.057-7 – 1ª T. – Rel. Min. Demócrito Reinaldo – j. 8.6.94 – DJU 1 de 27.6.94, p. 16.910). (Grifos ao original)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BENS DO ATIVO FIXO. VENDA. NÃO INCIDÊNCIA. HABITUALIDADE. REEXAME DE PROVA. SÚMULA Nº 7/STJ.

1. A venda dos bens do ativo fixo da empresa não se constitui em

fato gerador do ICMS. Precedentes.

2. Reconhecido no acórdão impugnado que "o que foi objeto de leilão foram os bens pertencentes ao **ativo fixo** da empresa, e não se pode aceitar que a renovação de uma frota de veículos, maquinarias, aparelhos de informática, ou mais o que se queira incluir, **e que pertencem ao ativo fixo da empresa possa ser considerado fato gerador de incidência do tributo em questão, isto porque se trata de ato esporádico, sem habitualidade, fora da atividade fim da empresa contribuinte do imposto**", a alegação em sentido contrário, a motivar insurgência especial, requisita exame do acervo fático-probatório, vedado na instância excepcional.

3. "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial." (Súmula do STJ, Enunciado nº 7).

4. Agravo regimental improvido.

(AgRg	no	REsp	1086878	/	RJ
AGRAVO	REGIMENTAL	NO	RECURSO		ESPECIAL

2008/0192515-0

Ministro HAMILTON CARVALHIDO (1112)

T1 - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento: 17/08/2010

Data da Publicação: DJe 29/09/2010).

Portanto, nas operações com veículos destinados a "*test drive*", integralizados ao **ativo imobilizado**, aplicam-se as previsões do Convênio nº 51/00, vez que por não haver operação mercantil posterior, as concessionárias enquadram-se como **consumidoras finais**.

5- CONCLUSÃO

O ICMS é um imposto de extrema importância dentro do sistema tributário brasileiro, posto que corresponde a aproximadamente 25% de toda a receita tributária auferida considerando as três esferas tributantes (União, Estados e Municípios). Constitui, portanto, considerável fonte de receita para os Estados e também para os Municípios, em função dos repasses constitucionais.

Sua principal característica, que o difere da maioria dos tributos, é o fato de incidir sobre toda a cadeia de circulação da mercadoria e de forma não cumulativa, ou seja, a cada etapa, abate-se o montante pago na(s) operação(ões) anteriores.

Neste contexto, o Governo adotou o regime de substituição tributária no ICMS com o objetivo de centralizar a cobrança do recolhimento em uma cadeia de contribuintes, facilitando assim as fiscalizações e evitando a prática de sonegação de impostos. Para isso ele atribuiu a responsabilidade do recolhimento no início da cadeia, estipulando uma margem presumida para agregar na base de cálculo do imposto com o objetivo de ser recolhido antecipadamente todo o imposto correspondente as operações subsequentes.

No entanto, o Fisco deve verificar de antemão, que não são todas as operações que se enquadram no regime de substituição tributária, e não pode usar de subterfúgios para sua arrecadação, de modo a não prejudicar o contribuinte do imposto estadual.

Diante do exposto neste estudo, conclui-se que o questionamento inicial, identificado como o problema do tema, pode ser respondido da seguinte maneira: deve aplicar-se o ICMS (operação própria) nas operações interestaduais dos veículos utilizados para “test drive”, ao serem integralizados ao ativo imobilizado das concessionárias, eis que não se caracterizam em futuras operações mercantis, enquadrando-se, as concessionárias como consumidoras finais de forma análoga, sendo permitido, portanto, a aplicação das previsões do Convênio 51/00.

6 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARDOSO, Lais Vieira. Substituição Tributária no ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DINIZ, Pedro. ICMS do Rio de Janeiro Comentado. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2007.

2009 GASPAR, Walter. ICMS comentado. 2 ed. Rio de Janeiro: Líber Júris, 1990.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. O Supremo Tribunal Federal e a Substituição Tributária no ICMS. Revista Dialética do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 87, p. 55-80, dez 2002

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. 1. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Segundo, Hugo de Brito Machado. ICMS. Substituição Tributária “para frente”. Critérios de Determinação do Preço Final. Revista

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição Federal e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11 ed. São Paulo: Livraria do Advogado