

# Não-incidência de ICMS - Substituição Tributária sobre Operações de Venda Direta de Veículos Automotores a Consumidor Final

*Rafael Santiago Costa*

## 1. Considerações Iniciais

Na última década tornou-se comum a realização de operações de venda direta pelas montadoras de veículos automotores a consumidores finais de seus produtos. Essa modalidade de venda difere-se da tradicional pelo fato das concessionárias não participarem da cadeia de circulação dos veículos.

A possibilidade de essa operação ser praticada encontra-se prevista no art. 15 da Lei nº 6.729/79. Embora exista previsão legal para a realização das referidas operações há quase trinta anos, sua prática somente se desenvolveu nos últimos dez anos, tendo em vista a difusão da rede mundial de computadores, o que viabilizou a efetiva comunicação entre as montadoras e os consumidores finais, muitas vezes localizados em Estados diversos daquelas empresas.

Juntamente com o desenvolvimento dessa modalidade de venda, surgiram as discussões acerca de sua natureza, assim como as disputas entre os Fiscos estaduais e os contribuintes envolvidos (montadoras e concessionárias), das quais resultaram inúmeras autuações fiscais. Os Estados chegaram, inclusive, a editar um Convênio ICMS buscando regulamentar (ou alterar) a tributação dessas operações, conforme será tratado de forma mais detalhada adiante.

Em recente decisão, o Superior Tribunal de Justiça finalmente se debruçou sobre a modalidade de venda em questão, exercendo seu papel de pacificador da interpretação da legislação federal e proferindo decisão extremamente relevante para todos os envolvidos nas operações em estudo. Com efeito, no julgamento do Recurso Especial nº 806.101/MG<sup>1</sup>, efetuou-se profunda análise da natureza da venda direta de veículos automotores e do alcance do art. 15 da Lei nº 6.729/79.

Sendo assim, o presente trabalho objetiva a análise não só das operações em questão, o que foi efetuado com maes-



**Rafael Santiago Costa**  
é Advogado em  
Belo Horizonte/MG.

<sup>1</sup> Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 806.101/MG, Primeira Turma, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Rel. p/ Acórdão Ministra Denise Arruda, Julgado em 03.05.2007, DJ de 21.06.2007, p. 284.

tria por Alessandro Mendes Cardoso<sup>2</sup>, mas, principalmente, das conclusões a que chegou o STJ na realização de tal análise.

## 2. Das Operações de Venda Direta de Veículos Automotores ao Consumidor Final

A Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, conforme indica seu preâmbulo, “dispõe sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre”. Dessa forma, coube à referida lei, conhecida como Lei Ferrari, disciplinar as relações entre montadoras de veículos automotores de via terrestre e seus concessionários.

Dentre as várias regulamentações trazidas naquele texto legal, encontra-se a expressa autorização de que os concedentes (montadoras) realizem vendas diretas aos consumidores finais. Com efeito, assim prescreve seu art. 15:

“Art. 15. O concedente poderá efetuar vendas diretas de veículos automotores.

I - independentemente da atuação ou pedido de concessionário:

- a) à Administração Pública, direta ou indireta, ou ao Corpo Diplomático;
- b) a outros compradores especiais, nos limites que forem previamente ajustados com sua rede de distribuição;

II - através da rede de distribuição:

- a) às pessoas indicadas no inciso I, alínea a, incumbindo o encaminhamento do pedido a concessionário que tenha esta atribuição;
- b) a frotistas de veículos automotores, expressamente caracterizados, cabendo unicamente aos concessionários objetivar vendas desta natureza;
- c) a outros compradores especiais, facultada a qualquer concessionário a apresentação do pedido.

§ 1º Nas vendas diretas, o concessionário fará jus ao valor da contraprestação relativa aos serviços de revisão que prestar, na hipótese do inciso I, ou ao valor da margem de comercialização correspondente à mercadoria vendida, na hipótese do inciso II deste artigo.

§ 2º A incidência das vendas diretas através de concessionário, sobre a respectiva quota de veículos automotores, será estipulada entre o concedente e sua rede de distribuição.”

Ou seja, não obstante a relação de concessão presente no mercado automotivo, existe expressa autorização legal a que as montadoras efetuem, com ou sem a participação de suas concessionárias, vendas diretas a determinados consumidores finais. Embora o dispositivo em questão enumere alguns compradores específicos com os quais as montadoras poderão relacionar de forma direta, possibilita, em seu inciso I, alínea b, que o concedente e sua rede de distribuição definam livremente “outros compradores especiais”.

Previu-se, ainda, que o concessionário sempre receberá algum valor em relação às operações de venda direta realizadas pelo concedente, bem como poderá ficar responsável pela prestação do serviço de revisão dos veículos envolvidos.

Dessa forma, as concessionárias não atuam nessas operações como revendedoras dos veículos fabricados pelas montadoras a que se encontram vinculadas, mas, quando muito, como meras prestadoras dos serviços de revisão e entrega dos mes-

<sup>2</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. “Venda de Veículos Via Internet - a Inconstitucionalidade do Convênio ICMS n. 51/2000”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 70, São Paulo, Dialética, jul. 2001, pp. 7-21.

mos. Até porque não seria razoável supor ser possível que as montadoras efetuem a entrega dos veículos comercializados por essa modalidade de venda na residência de cada um dos adquirentes e sem que os mesmos passassem por uma revisão após o transporte.

Como bem definido pelo ilustre advogado Alessandro Mendes Cardoso:

“neste tipo de operação, não há a figura do intermediário, ou seja, de uma concessionária de veículos que adquira o automóvel da montadora e depois promova a sua venda ao consumidor final. Ocorre uma única e exclusiva operação mercantil, de venda direta de veículo para o consumidor final.”<sup>3</sup>

De fato, a operação mercantil ocorre apenas entre a montadora do veículo e o consumidor final, atuando a concessionária como prestadora de serviços para auxiliar na concretização daquela operação. Os faturamentos são efetuados pela montadora diretamente em nome do adquirente que a ela efetua o pagamento do veículo de forma direta e integral.

### 3. Das Operações de Venda Direta Via Internet

Com o desenvolvimento da *Internet*, tornou-se extremamente simples o estabelecimento de contatos entre interessados na aquisição de veículos e as montadoras. Se há dez anos um consumidor só conseguia obter informações mais detalhadas sobre determinado automóvel dirigindo-se a uma concessionária especializada na marca de seu interesse, hoje basta acessar o *site* da montadora responsável por aquela marca e terá todas as informações sobre o veículo e as condições para aquisição do mesmo. É possível, inclusive, que o consumidor monte seu carro, escolhendo sua cor e seus opcionais.

Tendo em vista todas essas facilidades e a maior comodidade, tornou-se inevitável o aumento do interesse dos consumidores na aquisição de veículos diretamente das montadoras, o que, inclusive, resultava em uma inevitável redução de seu preço final, haja vista a supressão de uma cadeia na circulação da mercadoria e, conseqüentemente, a redução da carga tributária total incidente sobre a aquisição.

Valendo-se da previsão legal já apresentada, bem como da inexistência de qualquer norma que impedisse tal procedimento, montadoras e concessionárias celebraram ajustes definindo novos compradores especiais, assim também passando a ser considerados aqueles consumidores (pessoas físicas ou jurídicas) interessados em adquirir determinados modelos de veículos colocados à venda pela montadora na *Internet*.

Desnecessário dizer que essas alterações acarretaram grande elevação do número de operações realizadas pela modalidade de venda direta, deixando de ser excepcionais para se tornar operações comuns e corriqueiras.

### 4. Da Tributação Determinada pela Constituição para as Operações de Venda Direta

Se a Lei Ferrari contém expressa previsão da possibilidade de realização de venda direta de veículos automotores terrestres a consumidor final, a Constituição Fe-

<sup>3</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. “Venda de Veículos Via Internet - a Inconstitucionalidade do Convênio ICMS n. 51/2000”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 70, São Paulo, Dialética, jul. 2001 pp. 7-21.

deral define, independentemente da mercadoria, a forma de incidência do ICMS sobre operações de venda direta nas quais a mercadoria é destinada a consumidor final localizado em outro Estado.

Com efeito, assim determina o seu art. 155, II, parágrafo 2º, incisos VII e VIII:

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

(...)

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

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.”

Tais dispositivos prescindem de maiores esclarecimentos, haja vista a clareza e objetividade com que se apresentam. Importante frisar, apenas, que, nos termos da Constituição Federal, a operação de venda direta a consumidor final interestadual somente ensejará ICMS a ser recolhido ao Estado de destino se verificadas duas condições, quais sejam: a) o destinatário é contribuinte do imposto, e b) existir diferença entre a alíquota interna e a interestadual (o que não é comum no mercado automotivo). Caso não sejam verificadas em conjunto essas duas condições, o imposto será sempre e integralmente devido ao Estado de origem da mercadoria.

A princípio, esse regramento é perfeitamente aplicável às vendas diretas de veículos automotores. Entretanto, os Estados acharam por bem alterar a tributação dessas operações por meio de Convênio.

## 5. Do Convênio ICMS nº 51/00

Atentos ao considerável incremento das operações de venda direta de veículos automotores, os Estados celebraram o Convênio ICMS nº 51/00, que “estabelece disciplina relacionada com as operações com veículos automotores novos efetuadas por meio de faturamento direto para o consumidor”. Confirmando o teor de seu preâmbulo, o referido convênio efetivamente estabeleceu (nova) disciplina em relação à tributação das operações em estudo.

O presente trabalho não objetiva a análise pormenorizada das disposições do Convênio ICMS nº 51/00, assim como não pretende examinar sua questionável constitucionalidade. Tenciona-se apenas demonstrar as linhas gerais estabelecidas pelo Convênio e as consequências advindas de suas inovações.

Pois bem, o Convênio ICMS nº 51/00, sem negar que no faturamento direto ao consumidor final ocorre um único fato gerador de ICMS, criou uma repartição do imposto incidente sobre aquela operação, de forma que parte do tributo passasse, em qualquer hipótese, a ser recolhido ao Estado de destino do veículo. Na verdade,

nos termos de sua cláusula segunda, um percentual da base de cálculo deve ser considerada para apuração do ICMS devido ao Estado de origem e a parcela remanescente para o cálculo do imposto a ser recolhido ao Estado de destino, que, em muitos casos, ficava com uma parcela até maior do imposto.

No Convênio restou consignada, ainda, a obrigatoriedade de participação das concessionárias na entrega dos veículos, sem deixar de ser prevista a necessidade de emissão de uma única nota fiscal pela montadora do veículo comercializado.

Mantendo a anunciada distância da análise da constitucionalidade desse novo regramento estipulado pelos Estados, vale mencionar que o mesmo não acarretaria maiores discussões se não fosse a não adesão inicial pelo Estado de Minas Gerais a seus termos, resultando na seguinte previsão: "Cláusula nona - O disposto neste convênio não se aplica às operações com os veículos que se destinem ou tenham origem no Estado de Minas Gerais."

Tendo em vista a expressa determinação da inaplicabilidade da repartição do ICMS sobre as operações de venda direta envolvendo o Estado de Minas Gerais, entendemos que o mais correto seria simplesmente aplicar a essas operações o que se encontra definido pelo art. 155, parágrafo 2º, VII e VIII, da Constituição Federal.

Entretanto, não foi o que se constatou. Em diversos Estados foram verificadas lavraturas de autuações pelos Fiscos estaduais, ora contra as montadoras, ora contra as concessionárias e, até mesmo, colocando-as como responsáveis solidárias. Em regra, e por razões óbvias, essas autuações envolviam operações iniciadas ou encerradas em Minas Gerais.

A natureza das operações de venda direta passou a ser questionada, alegando-se, inclusive, que o faturamento direto ao consumidor final somente passou a ser possível com o advento do Convênio ICMS nº 51/00. Dessa forma, como o Estado de Minas Gerais não havia aderido aos seus termos, tal procedimento não poderia ser adotado pelas montadoras mineiras, assim como as concessionárias estabelecidas naquele Estado não poderiam participar dessa modalidade de venda.

Nessas situações, sustentavam os Fiscos (e ainda o fazem em alguns casos) que se estaria diante de uma simulação, sendo que as concessionárias não atuariam como meras prestadoras de serviços, mas como verdadeiras revendedoras que deixaram de emitir notas fiscais em relação à operação de venda pretensamente praticada. Tal conclusão implicava também a alegação de que as montadoras deixaram de recolher o ICMS - Substituição Tributária - que deveriam destacar ao efetuar as supostas vendas para as concessionárias.

Essa discussão evoluiu, chegando, finalmente, ao Superior Tribunal de Justiça, que a enfrentou no julgamento do Recurso Especial nº 806.101.

Antes que se passe à análise do referido precedente, vale frisar que Minas Gerais aderiu ao Convênio ICMS nº 51/00 em 3 de fevereiro de 2003, com o advento do Convênio ICMS nº 05/03, que se limitou a revogar a cláusula nona daquele primeiro Convênio para incluir o Estado de Minas Gerais aos seus termos.

Também merece destaque o fato de que, anteriormente à adesão mineira, o Governador de Minas Gerais ajuizou, em 31 de outubro de 2002, a ADI nº 2.747, por meio da qual pretendia ver declarada a inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº

51/00. Essa ação foi levada a julgamento pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 16 de maio de 2007, ocasião em que a mesma não foi conhecida por suposta ausência de pertinência temática, uma vez que estavam sendo questionadas disposições que não afetavam o Estado de Minas Gerais (haja vista o disposto na revogada cláusula nona). A nosso ver, essa decisão não levou em consideração a efetiva realidade fática decorrente do Convênio e os reflexos práticos que o mesmo acarretou às operações envolvendo o Estado de Minas Gerais.

Mas o presente trabalho não pretende analisar essa decisão do Supremo Tribunal, mas sim aquela proferida pelo STJ acerca das vendas diretas, e é o que se passa a fazer.

## **6. Do Julgamento do REsp nº 806.101**

No caso em questão, o STJ apreciou Recurso Especial interposto por concessionária mineira de veículos integrante da rede de distribuição de uma montadora sediada em Estado diverso. Da referida concessionária exigia-se o recolhimento do ICMS/ST supostamente incidente sobre operações de venda direta realizadas pela montadora com sua participação.

A ementa do acórdão recorrido apresenta o seguinte trecho: “1. Perfeitamente configurado o fato gerador do ICMS em atividade de revenda de veículos novos por concessionárias, notadamente quando não configurada a hipótese do art. 15 da Lei 9.729/79 [sic], que autoriza a venda direta pelas montadoras, em casos específicos.”<sup>4</sup>

Pela análise da íntegra do referido acórdão, resta claro que o Tribunal de Justiça de Minas Gerais considerou que o faturamento efetuado diretamente ao consumidor final pela montadora de veículos teria sido feito “na tentativa de supressão do fato gerador em Minas Gerais”. Sustentou-se que a Lei Ferrari não poderia gerar qualquer alteração na configuração do fato gerador do ICMS e concluiu-se que “em nada diferem, as operações que a Apelante afirma serem de intermediação, com aquela de revenda, sujeita ao ICMS”.

Os desembargadores mineiros parecem ter sentido maior segurança para adotar o posicionamento verificado em função da constatação de que a concessionária não apresentava em seu objeto social a atividade de intermediação em operações de venda. É o que se depreende do seguinte trecho do voto condutor do acórdão:

“Nem se diga que o objeto social da Apelante não lhe permite o exercício da atividade de intermediação de venda de veículos, o que por si só retiraria força de seus argumentos, demonstrando a desnecessidade, inclusive, da perícia que se levou a efeito.”

Em relação a essa observação, vale lembrar que o art. 3º da Lei nº 6.729/79, que resume em que consistiria o objeto da concessão, prevê em seu parágrafo 3º que “é facultado ao concessionário participar das modalidades auxiliares de venda que o concedente promover ou adotar (...)”. Dessa forma, entendemos estar implícito no objeto social de qualquer concessionária a atividade de intermediação em vendas diretas realizadas pela montadora, na qual se encontra inserida a prestação dos serviços de revisão e entrega de veículos comercializados por meio daquela modalidade de venda.

<sup>4</sup> Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Apelação Cível nº 000.315.310-3/00, Oitava Câmara Cível, Rel. Desembargador Pedro Henriques, Julgado em 19.05.2003, *Minas Gerais*, 19.09.2003.

O relator do Recurso Especial interposto pela concessionária, Ministro Teori Albino Zavascki, não conheceu o recurso em função de questões processuais (inexistência de prequestionamento de dispositivos tido como violados, impossibilidade de reexame da matéria fático-probatória e ausência de demonstração da divergência do acórdão recorrido com os apresentados como paradigmas).

Entretanto, todos os demais Ministros que participaram do julgamento acharam que seria o caso não só de conhecer o recurso como, analisando seu mérito, dar-lhe provimento.

A Ministra Denise Arruda inaugurou a divergência por meio de voto-vista que analisou com riqueza de detalhes a natureza das operações praticadas com a participação da concessionária, destacando que seria indevida a equiparação da intermediação à operação de revenda. Nos termos do voto da Ministra, “não tendo havido a mudança na titularidade do domínio, pois os veículos foram faturados pela montadora, não há falar em incidência do ICMS”.

No seu entendimento, o acórdão proferido pelo TJMG colidiria com o art. 15 da Lei nº 6.729/79, que concederia amplo respaldo à assertiva feita pela concessionária de que não teria efetuado operações de revenda, mas apenas intermediado as operações de venda realizadas diretamente pela montadora.

Por outro lado, ressaltou-se que o mesmo artigo exige que a entrega dos veículos seja feita pelas concessionárias, sem que tal participação, no entanto, implique nova circulação jurídica dos veículos e, portanto, em outra incidência do ICMS.

Nem mesmo a constatação de que a concessionária recorrente teria recebido comissões em função de sua participação afastou a Ministra daquela conclusão. A nosso ver, procedeu de forma acertada, uma vez que também é o próprio art. 15 da Lei Ferrari que prevê o pagamento de tais comissões, justificadas exatamente pelos serviços prestados.

Ainda que no voto em estudo tenha sido indicado que, naquele caso, a maior parte dos consumidores finais era composta por empresas de arrendamento mercantil e órgãos da Administração Pública, entendemos que o posicionamento nele esposado não se limita a tais adquirentes, uma vez que aquele art. 15 possibilitou que outros compradores fossem considerados como especiais (e, portanto, aptos a adquirirem veículos diretamente da montadora), exigindo apenas a observância dos “limites que forem previamente ajustados com sua rede de distribuição”.

Ou seja, a legislação não apresentou qualquer restrição à classificação de adquirentes de veículos automotores como consumidores finais, destacando apenas a necessidade de prévio ajuste entre concedente e suas concessionárias. Desta forma, consideramos que o entendimento sustentado pela Ministra Denise Arruda deve ser aplicado a todas as operações de venda direta a consumidor final, desde que tais consumidores estejam definidos em prévio ajuste firmado entre montadora e sua rede de concessionárias, sendo irrelevante que se trate de pessoa física ou jurídica, de Direito Público ou Privado, que adquira um ou vinte veículos.

O Ministro José Delgado, por sua vez, ressaltou que a fiscalização mineira, ao dar ensejo à autuação fiscal que resultou no Recurso Especial ora analisado, e o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais consideraram que a empresa teria atuado simulando uma operação de venda direta.

Entretanto, destacou que não existia qualquer documento nos autos que permitiria tal conclusão, bem como que a atuação da concessionária como intermediária possui amparo legal (art. 15 da Lei Ferrari), não resultando em transferência de titularidade dos veículos (fato gerador do ICMS).

Os Ministros Francisco Falcão e Luiz Fux, embora não tenham lavrado votos próprios, acompanharam o entendimento sustentado nos dois últimos aqui comentados.

Pelo exposto, fica claro que a Primeira Turma do STJ apreciou de forma detalhada e fundamentada as operações de venda direta realizadas pelas montadoras de veículos a consumidores finais com a intermediação de suas concessionárias, reconhecendo a possibilidade de realização de operações desta natureza e afastando a comum alegação fiscal de que, nesses casos, a atuação conjunta das montadoras e das concessionárias se daria de forma simulada e buscando a sonegação de tributos ao Estado de destino do veículo.

Justamente por se tratar de um procedimento atualmente comum, ganha enorme importância o julgamento em questão, que, a nosso ver, resultou em decisão que apresenta acertada interpretação da legislação aplicável.

Destaque-se, porém, que se é verdade que a venda direta de veículos automotores com a participação das concessionárias se encontra legalmente prevista e não podem ser injustificadamente desconsideradas pela fiscalização, não menos o é a necessidade de se analisar cada caso concreto, buscando-se confirmar se efetivamente não ocorreu a transferência de titularidade dos veículos entre montadora e concessionária, o que desconfigura a operação de venda direta e permitiria aos Estados a cobrança do ICMS incidente sobre essa nova circulação.

## 7. Das Conclusões

Como visto, é extremamente importante o julgamento do Recurso Especial nº 806.101, uma vez que se apresenta como a primeira efetiva e profunda análise feita pelo STJ acerca das já tradicionais operações de venda direta de veículos automotores pelas montadoras aos consumidores finais com a intermediação de suas redes de concessionárias.

Justamente por tal modalidade de venda se encontrar expressamente prevista em lei (Lei nº 6.729/79) e, mais recentemente, em convênio (Convênio ICMS nº 51/00), parece-nos correto o entendimento a que chegou o STJ, reconhecendo a inexistência de transferência de titularidade entre montadora e concessionária nessa modalidade de operação, o que usualmente é sustentado pelos Fiscos estaduais.

A decisão em questão certamente beneficiará montadoras e concessionárias que tiveram operações dessa natureza desconsideradas de forma abusiva pela fiscalização.

Não se sustenta, porém, a impossibilidade de a fiscalização analisar as operações feitas sob o manto dessa modalidade de venda, uma vez que, em alguns casos, pode-se estar diante de uma efetiva simulação, por meio da qual se buscou omitir do Fisco uma transferência de titularidade.

O que se defende nesse estudo é a impossibilidade do Fisco, sem qualquer prova ou, como se verifica em muitos casos, contra todas as provas, desconsiderar a natureza das operações para criar um inexistente fato gerador de ICMS.