



DECISÃO Nº.: 385/2011
PAT Nº: 1018/2011 – 1ª URT- Protocolo 219516/2011-1
AUTUADO: LOCALIZA RENT CAR S/A.
ENDEREÇO: Senador Salgado Filho, nº 535 – Capim Macio - RN.
DENÚNCIA: Estocar mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.
INFRINGÊNCIA: Art. 150, inciso XIX, c/c art. 408, todos do RICMS aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.
PENALIDADE: Prevista na alínea “b”, inciso III do art. 340, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133, todos do RICMS aprovado pelo Decreto 13.640/97.

EMENTA: ICMS- ESTOCAR MERCADORIAS
DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL.

- 1- Preliminares de nulidade prejudicadas. No mérito a ação fiscal restou inócua. Desnecessidade do exame das questões preliminares.
- 2- Mérito. A atividade de locação de veículos (sem motorista) está fora do campo de incidência do ICMS. A empresa que tem por objeto exclusivo essa atividade, não é, portanto, contribuinte do ICMS, estando desobrigada de inscrição no cadastro de contribuintes do imposto e do cumprimento de qualquer obrigação acessória a ele concernente.
- 3- As saídas de veículos integrados do ativo imobilizado, a título de simples remanejamento da frota, ainda que ocorram com certa frequência, ou as vendas esporádicas dos veículos após o uso a que se destinaram, por si só, não caracterizam circulação de mercadorias, como elemento necessário para a configuração do fato gerador do ICMS. Precedente. Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais.
- 4- As empresas que exploram a atividade de locação de veículos automotores também não se sujeitam ao tributo municipal – ISS. Precedente. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.



5- Auto de Infração Improcedente.

1 - DO RELATÓRIO

1.1 - DA DENÚNCIA

De acordo com o Auto de Infração nº. 0438/11-SUMATI, lavrado em 21/09/2011, a empresa, devidamente qualificada nos autos, foi autuada supostamente por ter estocado mercadorias em seu estabelecimento comercial desacompanhadas de documentação fiscal hábil, conforme demonstrativo anexo, que constitui parte integrante do Auto de Infração.

A autuação se deu em razão da suposta infringência ao art. 150, inciso XIX, c/c 408, todos do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Rio Grande do Norte – RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 13.640, de 13 de novembro de 1997, tendo como consequência a lavratura do Auto de Infração supramencionado, com a proposta de aplicação da penalidade prevista no art. 340, incisos III, alínea “b”, do mesmo diploma legal, resultando numa pena de multa no valor de **R\$ 197.793,00(cento e noventa e sete mil, setecentos e noventa e três reais)**, sem o prejuízo da exigência do imposto no valor de **R\$ 112.082,70(cento e doze mil, oitenta e dois reais e setenta centavos)**, perfazendo o crédito tributário um montante de **R\$ 309.875,70(trezentos e nove mil, oitocentos e setenta e cinco reais e setenta centavos)**.

1.2 DA IMPUGNAÇÃO

Contraopondo-se à denúncia posta, a autuada apresenta, por meio de seu procurador munido de instrumento adequado, consoante fls. 41, seus argumentos de defesa, alegando o que abaixo se segue:

Que é sociedade empresarial que se dedica às atividades de aluguel de carros, e não se identifica como contribuinte do imposto estadual, conforme art. 155, inciso II da CF de 1988.

Que efetua a renovação de sua frota(ativo fixo) para conferir maior qualidade à suas atividades de locação de automóveis.

Que essa renovação de seu estoque de carros não tem o condão de alterar o objeto social da empresa, para lhe conferir a condição de empresa revendedora de veículos usados, nem tampouco contribuinte do ICMS, vez que o que é alienada não se trata de mercadoria, mas sim



de bem do ativo imobilizado.

Preliminarmente, a atuada suscita a nulidade por vício formal por existência e imprecisão no lançamento de ofício quanto à referência aos dispositivos legais infringidos e à penalidade aplicável.

Alega que houve violação à garantia constitucional e à ampla defesa.

Cita entendimentos doutrinários para fundamentar os seus argumentos.

Alega que o fisco não fez qualquer menção aos dispositivos legais que respaldaram a exigência fiscal.

Que não apurou a ocorrência de efetiva circulação de mercadorias ou operação de saída, mas apenas a exposição à venda dos veículos.

Aduz que o fisco limitou-se a indicar os dispositivos legais que ensejaram o suposto descumprimento de obrigações acessórias do ICMS, sem fazer a inferência ao preceito que fundamenta a exigência do imposto.

Que a falta expressa aos dispositivos legais que ensejaram a cobrança do ICMS não se mostra suficiente para atender ao disposto no art. 44 do PAT, aprovado pelo Decreto nº 13.796/98.

Assevera que fisco efetuou o lançamento com base no pressuposto de fato de que a filial estaria qualificada como revendedora de carros usados.

Que o fisco adotou critérios jurídicos equivocados no exercício do levantamento fiscal.

Que não foi específico ou não aplicou a norma jurídica utilizada à situação concreta prevista nas disposições do convênio ICMS nº 64/06 do CONFAZ e do art. 886-A do RICMS/RN.

Alega que o fato gerador da obrigação principal efetivamente não ocorreu.

Que o critério temporal para incidência do ICMS é a saída de mercadoria do estabelecimento da empresa, não podendo presumir a ocorrência de operação de circulação de mercadoria.

Alega que o fisco serviu-se de critério jurídico equivocado no lançamento de ofício, preteriu o regramento específico aplicável à impugnante, deixando de atentar sobre as seguintes questões: a não incidência do imposto sobre as alienações; o direito da impugnante à dedução dos créditos fiscais oriundos da aquisição dos veículos; a base de cálculo e alíquota adotadas.

Acosta aos autos cópias dos lançamentos contábeis do ativo imobilizado da

empresa; os certificados de registro dos veículos e autorização para transferência com o fito de comprovar que a fiscalização tratou de forma indistinta as alienações do ativo fixo, vez que os veículos que se encontravam à venda após o período de 1(um) ano da aquisição junto à montadora.

No mérito, a atuada alega que a alienação dos veículos do ativo imobilizado não se subsume na hipótese de incidência constitucional, vez que não induz à prática de efetivas operações de circulação de mercadorias.

Transcreve nos autos entendimentos esposados pelos tribunais superiores para fundamentar o seu entendimento.

Aduz que os veículos adquiridos pela empresa não possuem natureza de mercadoria, tendo em vista que são adquiridos com a finalidade de utilização na atividade de locação.

Que os veículos adquiridos são destinados à manutenção das atividades da empresa, uma vez que são lançados na conta do imobilizado.

Assevera que não poderia ser instada a se inscrever no cadastro de contribuintes do tributo estadual, bem como cumprir com todas as obrigações tributárias acessórias, tendo em vista não contribuinte do ICMS.

Aduz que não se pode conceber a partir das provas colhidas pela fiscalização, e para efeito do art. 4º da lei 87/96, as características de habitualidade e volume que caracterize o intuito comercial nas vendas efetuadas pela empresa.

Afirma que a centralização das vendas do ativo imobilizado em estabelecimento específico objetiva facilitar as alienações, além de reduzir o custo com as vendas.

Aduz que em momento algum adquire veículos usados para revenda, vez que somente efetua aquisições junto às montadoras por exigência do mercado de locação.

Argumenta que não caberia a emissão de documentação fiscal, tendo em vista não ser contribuinte do ICMS.

Por fim, requer que seja o auto de infração em tela julgado improcedente.

1.3 - DA CONTESTAÇÃO

Instados a apresentar, dentro do prazo regulamentar, contestação à impugnação aduzida pela atuada contra a peça de autuação, os autuantes alegas, em resumo, o que segue:

Que a empresa atuada não se dedica, na prática, à atividade de aluguel de



carros; vez que, do contrário, teria apresentado os contratos de aluguel de veículos da filial, fato que não se verifica nos documentos anexados.

Aduzem que, segundo entendimento do art. 162 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, as pessoas naturais ou jurídicas que se dediquem à compra, venda ou troca ou qualquer forma de transferência de veículos usados são consideradas contribuintes do ICMS e obrigadas a se inscreverem no cadastro de contribuintes do Estado.

Afirmam que o que a empresa aliena é de fato mercadoria, consoante se pode verificar do § 2º do art. 1º do RICMS.

Asseveram que os veículos da empresa não integram o seu ativo fixo, mas sim da matriz, e que recebe os veículos exclusivamente para alienação, atividade esta praticada com única e habitual.

Entendem que a empresa ao exercer a atividade de venda de carros usados, considera-se como contribuinte do ICMS, obrigando-se a se inscrever no cadastro de contribuintes do estado e, portanto, a emitir documentação fiscal.

Que pelo fato de existir uma terceira empresa, “a localiza semi-novos”, resta caracterizada como revendedora de carros usados.

Por fim, requerem a manutenção do auto de infração em todos os seus termos.

2. DOS ANTECEDENTES

Constam dos autos, fls. 117, que a recorrente não é reincidente na prática do ilícito fiscal

3. DO MÉRITO

Teve início o presente feito com a lavratura do Termo de Apreensão de Mercadorias nº 87.074/SUMATI, constante às fls. 03 – originado da apreensão dos veículos que se encontravam estocados no estabelecimento comercial da empresa em questão, desacompanhados da devida cobertura documental. Em decorrência disso, foi lavrado o Auto de Infração nº 438/SUMATI, ora em tela.

Inicialmente, deixo de examinar as questões preliminares suscitadas pela autuada em sua peça de defesa, vez que, por ocasião do exame do mérito, entendo que elas deixam de ser relevantes – razão pela qual restam prejudicadas.

Analisando o mérito da questão posta nos autos processuais, verifica-se que



Coordenação de Julgamento de Processos Fiscais - COJUP

o cerne reside em saber se a empresa ora autuada pode ou não ser qualificada como contribuinte do imposto estadual.

Bem, examinando a lei que instituiu o tributo estadual no Estado do Rio Grande do Norte, especificamente no art. 17, § 1º, incisos I a IV, temos que contribuinte do imposto é:

Art. 17. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que, tendo relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador da obrigação, realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(Alterado pela Lei nº 8.616 de 30/12/2004, com a seguinte redação):

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

(Alterado pela Lei nº 8.616 de 30/12/2004, com a seguinte redação):

I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

(Alterado pela Lei nº 8.616 de 30/12/2004, com a seguinte redação):

III - adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

(alterado pela Lei 7.898, de 20 de dezembro de 2000, conforme redação abaixo):

IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Analisando o Estatuto Social da empresa, verifica-se às fls. 17 dos autos que ela se dedica à atividade de locação ou aluguel de veículos automotores.

Assim, é de se registrar que a atividade de locação de veículos (sem motorista) está fora do campo de incidência do ICMS. A empresa que tem por objeto exclusivo essa atividade, não é, portanto, contribuinte do ICMS, estando desobrigada de inscrição no cadastro de contribuintes do imposto e do cumprimento de qualquer obrigação acessória a ele concernente.



Dessa forma, entendida a circulação de mercadorias como o seu trajeto entre a produção e o consumo, infere-se que as empresas locadoras de veículos, em relação aos bens que adquirem para integrar o seu ativo imobilizado, localizam-se no ponto final da circulação. Nesta senda, as saídas de veículos integrados em seu ativo imobilizado, a título de simples remanejamento da frota, ainda que ocorram com certa frequência, ou as vendas esporádicas dos veículos após o uso a que se destinaram, por si só, não caracterizam circulação de mercadorias, como elemento necessário para a configuração do fato gerador do ICMS.

Por esse motivo, enquanto as operações dessas empresas estejam jungidas às atividades que lhes são próprias, entendo que não adquirem a feição ou a personificação de contribuintes do ICMS, ressalvados os casos de importação, consoante o inciso I do § único do art. 17 da lei acima mencionada, hipótese em que o requisito da habitualidade não é exigido para caracterizar a sujeição passiva.

Nesse sentido, as atividades de locadoras de veículos estão fora do campo de incidência do ICMS, não tendo qualquer obrigação perante a legislação do tributo estadual, quer quanto à inscrição no seu cadastro de contribuintes, quer quanto à emissão de documento fiscal para acompanhar o transporte, a movimentação ou até mesmo a permanência dos veículos nos estabelecimentos das empresas.

Entretanto, por outro lado, muito embora se observe, nos autos, que a empresa realiza operações de venda dos veículos usados de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, configurando a existência, em tese, de um contribuinte do imposto e a realização de operações de circulação de mercadorias, conforme a digressão da segunda parte do art.17 acima mencionado, mesmo assim imposto não incide sobre a saída de bem do ativo permanente.

A título de esclarecimento sobre a saída de bem de ativo fixo das empresa que exercem a atividade de locação de veículos automotores, vejamos o que diz a jurisprudência sobre a matéria nesse sentido:

" **EMENTA** : MANDADO DE SEGURANÇA. ATO IMPUGNADO. ICMS. VENDA DE VEÍCULOS DO ATIVO FIXO. EMPRESA LOCADORA DE VEÍCULOS. PRAZO DE DOZE MESES. LEI COMPLEMENTAR.CONVÊNIO Nº 64/06. DESCABIMENTO. PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. *Nos termos do art. 146, III, 'a', da Constituição Federal ,cabe à Lei*



Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. É indevida a incidência sobre a operação de venda de veículos integrantes do ativo fixo, antes de doze meses, antes de doze meses da data da aquisição junto à montadora, quando realizada por pessoa jurídica que explore atividade de locação com base no Convênio nº 64/06, considerando que estabelece fato gerador de tributo, base de cálculo e contribuinte. Somente se sujeitam à incidência de ICMS bens que juridicamente se identificam como mercadorias, a teor do disposto no art. 155, II, da Constituição da República. Dá-se provimento à primeira apelação e nega-se provimento ao segundo recurso. (Apelação cível nº 10024.06.235290-1/001, TJ Minas Gerais, v.u.)."

"AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. CONVÊNIO Nº 64/06. VENDA DE VEÍCULOS ANTES DOS 12 MESES DA AQUISIÇÃO JUNTO A MONTADORA. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. CONCESSÃO DA LIMINAR. *O processo de criação dos tributos exterioriza-se instrumentalmente, em leis de caráter meramente ordinário. Ressalvada previsão constitucional em contrário, a lei complementar não se revela instrumento juridicamente hábil à criação das espécies tributárias, segundo entendimento do STF. Na hipótese dos autos, a impetrante é empresa não contribuinte do ICMS porque se dedica à criação à locação de veículos, por isso, desimporta a data da venda de seu ativo fixo. Manifesta ilegalidade do Convênio ICMS nº 64/06, por violação ao princípio da reserva legal, na medida que estabelece o fato gerador dos tributos, base de cálculo e contribuinte. Presença dos requisitos para a concessão de provimento antecipatório, visando a suspensão da cobrança . Agravo desprovido"* . (Agr. de instrumento nº 70020199915. RS, 21ª. C.Cível).

Assim, entendo não caber qualquer exação fiscal, vez que os veículos adquiridos já se achavam gravados integralmente pelo ICMS em todo o ciclo de sua comercialização até o consumidor final, previamente retido e recolhido ao Estado onde os adquiriu pelo Contribuinte substituto (montadora).

Efetivamente, o imposto já foi pago pela atuada, como Contribuinte de fato que suporta o encargo financeiro, embutido no preço.

Entretanto, ao serem adquiridos para integrar seu Ativo Fixo, a entrada dos veículos não lhe propiciaram crédito algum.

Cobrar novamente o imposto na venda desses veículos, após usados como objetos de locação, é atentar contra o princípio Constitucional de Não-Cumulatividade do ICMS –



regra matriz do imposto CF/88, Art. 155 § 2º, inc. I, que obriga, em cada operação a compensação com o montante cobrado nas anteriores com a mercadoria.

Ora, caso fosse tributável esta venda, teria a atuada assegurada, pela Carta Magna, direito inquestionável ao crédito não apropriado por ocasião da compra, fato não considerado nos autos.

Como o valor de um carro usado é normalmente menor que seu valor quando novo, não haveria, na hipótese, valor acrescido para exigência de imposto.

Não se diga que a atuada exerce, de fato, atividade comercial de venda de veículos usados, paralela à locação.

A atividade mercantil de compra e venda de objetos usados para estar configurada, exige intermediação mercantil com objetivos de lucro sobre mercadorias adquiridas do usuário final sem incidência do tributo.

Na hipótese dos autos, não consta que a empresa compra veículos usados, só novos, não se configurando assim a intermediação mercantil, porque os veículos são próprios; não está presente o objeto de lucro, quando a venda é quase sempre por valor inferior à compra; os carros nunca são adquiridos do usuário final e sempre vêm com incidência do ICMS, cujo crédito não é aproveitado.

Sobre o tema em voga, Aroldo Gomes de Mattos, em sua obra - O ICMS e a LC 87/96 - Ed. Dialética - Fls. 12., leciona:

“Sob o ponto de vista de material, aritmético, o ICMS a final cobrado no preço de uma mercadoria é o resultado da aplicação da alíquota interna sobre o valor da última operação, qual seja, a destinada a consumidor final. O somatório dos encargos, em todo o ciclo de circulação da mercadoria não poderá exceder, em sua totalidade, aquele resultado, sob pena de quebra do Princípio da Não-Cumulatividade e supervalorização da base de cálculo e da carga financeira do tributo.

O professor IVES GRANDA DA SILVA MARTINS - ICMS, também ensina:

O Princípio da Não Cumulatividade do ICMS visa exclusivamente a tributação final do produto entregue ao consumidor derradeiro, nos termos em que a LC determina, evitando seja, pelo acúmulo da carga



tributária incidente nas operações anteriores, superada a alíquota real que, por lei, recai sobre a última e maior base de cálculo.”

Outro também não é o entendimento de Hugo Brito Machado, “in caderno” – pags. 273/274, assim se manifesta:

“Bem de Capital pode ser mercadoria, mas se trata de Ativo Permanente, não o é.”

Assim, diante de todo o conteúdo acima esposado, verifica-se que a empresa ora autuada não se caracteriza como contribuinte do imposto estadual. Dessa forma, não se encontra vinculada a qualquer tipo de cumprimento de obrigação afeita ao referido tributo, quer seja principal ou acessória.

Por outro lado, entretanto, a título de curiosidade, a locação de veículos, também, sequer é tributada, inclusive pelo ISS, como se depreende da lista de serviços contida na Lei Complementar nº 116, de 21.07.03.

A lista de serviços da referida lei complementar prevê no subitem 3.04, a locação de forma genérica, e a locação de veículos estaria no sub-item 3.01, o qual foi vetado pelo Presidente da República, em observância à decisão do Supremo Tribunal Federal.

Nesse sentido, vejamos o que diz a jurisprudência do referido tribunal, consoante dicção do acórdão abaixo:

EMENTA : IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL. DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER). IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/. PRECEDENTES. (Agr. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE nº 446003. Julgamento em 3.05.06., Rel. Ministro Marco Aurélio; publicação DJU de 04.08.06). No



mesmo sentido: AI nº 692.163, em 03.06.08, Min.Celso de Mello; AC-QO 661, julgado em 08.03.05, Min.Celso de Mello.

Sendo assim, não enxergo como plausíveis os fundamentos jurídicos utilizados pelo fisco estadual para autuar a empresa em tela, tendo em vista não haver amparo na legislação constitucional, bem como na infraconstitucional.

Nesse sentido, fundamentado nas normas regulamentares e na legislação pertinente, bem como nos elementos que constam dos autos processuais, posiciono-me pela improcedência do Auto de Infração em comento.

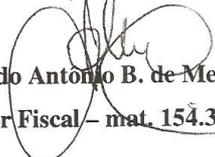
Dessa forma, ante o acima exposto, e levando-se em consideração que as razões-de-defesa da litigante revelam-se eficazes para invalidar o lançamento tributário de ofício;

JULGO IMPROCEDENTE o Auto de Infração de fls., lavrado contra a empresa na inicial qualificada, pelo que determino o cancelamento do imposto e da penalidade de multa lançados.

Recorro desta decisão ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, na forma do Art. 114 do Regulamento de Procedimentos e Processo Tributário, aprovado pelo Decreto nº 13.796/98.

Remeta-se o p.p. à 1ª URT, para que seja dada ciência à atuada e aos autuantes.

COJUP- Natal, 23 de dezembro de 2011.


Fernando Antônio B. de Medeiros

Julgador Fiscal - mat. 154.361-0