Estado do Rio Grande do Norte
Secretaria de Estado da Tributação
Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais - COJUP

DECISÃO nº.:	343/2013 – COJUP
PAT nº.:	1.142/2013 – 1ª URT (protocolo nº. 212.049/2013-5)
AUTUADA:	**LOCALIZA RENT A CAR S A**
ENDEREÇO:	Av. Senador Salgado Filho, 3.535, Capim Macio – Natal/RN
AUTUANTES:	José Luiz da Silva Junior, matrícula nº. 153.020-8 Welson Pinheiro Rocha, matrícula nº. 203.924-9 Judson da Silva Cortez, matrícula nº. 153.080-1
DENÚNCIA:	*O autuado deu entrada de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, PRODUTO VEÍCULO USADO, destinado a venda. Local não inscrito, desobedecendo os procedimentos previstos no art. 162 e seguintes, produto oriundo de substituição tributária, decorrente do fato gerador caracterizado no artigo 2º, inciso XVI, atribuiu-se ao sujeito passivo a responsabilidade multa pecuniária sobre a mercadoria nos termos do art. 136, inciso I, alínea "b" combinado com o art. 147, inciso VX e art. 69, inciso XXVI, todos do Regulamento do ICMS, Decreto 13.640/97. Ressalta-se que a apreensão dessa mercadoria encontra previsão legal no art. 370, inciso II, do mais uma vez citado Regulamento do ICMS.*

MULTA – Obrigação Acessória – Entrada de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais – Não contribuinte do ICMS – Desobrigado a cumprir as obrigações acessórias – Improcedência.

1. *Preliminares de nulidade prejudicadas. No mérito a ação fiscal restou inócua. Desnecessidade do exame das questões preliminares;*
2. *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. *Auto de Infração Improcedente.*

Isnard Dubeux Dantas
Julgador Fiscal

1 - O RELATÓRIO

1.1 - A Denúncia

De acordo com o Auto de Infração nº. 1.142/2013 – 1ª URT, lavrado em 04/09/2012, depreende-se que a empresa, devidamente qualificada nos autos, foi autuada pela entrada de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, destinada à venda, em local não inscrito, conforme demonstrativos anexos.

A autuação se deu em razão da suposta infringência ao art. 150, inciso XIX, c/c art. 408, do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à 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, inciso III, alínea "d", do mesmo diploma legal, resultando numa pena de multa no valor de R$ 255.987,00 (duzentos e cinquenta e cinco mil, novecentos e oitenta e sete reais), perfazendo um crédito tributário no valor total de R$ 255.987,00 (duzentos e cinquenta e cinco mil, novecentos e oitenta e sete reais).

1.2 - A Impugnação

A autuada inicia a sua impugnação afirmando que dedica-se exclusivamente as atividades de aluguel de carros e a gestão de participações societárias no Brasil e no exterior. E que não atua na atividade de revenda de veículos.

Assevera que "*não se identifica como contribuinte*" do ICMS, vez que não realiza venda de mercadorias e não se identifica como contribuinte do imposto estadual, conforme art. 155, inciso II da Constituição Federal - CF de 1988.

Esclarece que adquire veículos novos para o desenvolvimento de sua atividade, registrando-os em seu ativo imobilizado e os remete as suas filiais, os quais são posteriormente postos a venda após o desgaste oriundo de sua utilização.

Informa que recebeu na sua filial os veículos relacionados à fl. 04, conforme os Certificados de Registro e Licenciamento Veicular – CRLVs, fls. 24 a 46, oriundos de outras filiais e que já haviam sido utilizados na atividade de locação, e que tal remessa não se configura como circulação de mercadorias, mas sim como mero deslocamento de bens do ativo, razão pela qual não é alcançada pela incidência do imposto e nem mesmo pela obrigação de qualquer obrigação acessória.

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

Assevera que o Estado do Rio Grande do Norte é signatário do Convênio ICMS 64/2006 e que o dispositivo normativo do mencionado Convênio ICMS foi incorporado ao RICMS, arts. 886-A a 886-G, através do Decreto nº. 19.285/06.

Em relação ao mérito afirma que "*a simples remessa de bens de um estabelecimento da defendente para outro de sua titularidade não se subsume a hipótese de incidência do ICMS*", vez que não configura circulação jurídica de mercadoria nos termos do art. 155, inciso II da CF e art. 1º da Lei Complementar nº. 87/96.

Alega que não constitui fato gerador o recebimento dos 28 veículos na sua filial visto que esses não se qualificam como mercadorias, mas bens do ativo imobilizado.

Faz juntada dos contratos de locação dos veículos e das "*fichas contábeis*" demonstrando a escrituração na conta do ativo fixo da companhia.

Afirma que não realiza as operações ou prestações descritas na Lei Complementar nº. 87/96, motivo pelo qual não está sujeita ao recolhimento do ICMS nem ao cumprimento das respectivas obrigações acessórias.

Requer a liberação dos veículos apreendidos uma vez que o Termo de Apreensão, indica o prazo de validade por cinco dias conforme previsão do art. 371 do RICMS.

Encerra requerendo a improcedência do feito e a liberação dos veículos apreendidos.

1.3 - A Contestação

Os autuantes descreveram o procedimento fiscal realizado que culminou na lavratura do Termo de Apreensão de Mercadorias – TAM nº. 92.223, alegando que encontraram no estabelecimento localizado à Av. João Medeiros nº. 2.395, bairro Potengi, não inscrito no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, 28 veículos dispostos à venda.

Informam da existência de um "*folder*" elaborado pela autuada – Localiza Rent a Car, representada pela Localiza Semi Novos-carros de confiança, indicando uma nova "*sociedade empresária, destinada a "desovar" os seus estoques de carros usados*".

Aduzem que "*a negociação em caráter contínuo, permanente e a forte campanha publicitária, demonstrada através dos folders acostados aos autos tudo faz prova a favor do fisco da existência de uma sociedade irregular*". Vez que lhe faltam "*Estatuto ou Contrato Social*" registrados na Junta Comercial. Acrescentam que tal sociedade tem o "*fim explícito de auferir lucros e fazer circular mercadorias numa atividade para muito além da simples desmobilização de ativo fixo*".

Entendem que a autuada é responsável pelos atos realizados pela Localiza Semi Novos-carros de confiança e que os dispositivos citados na impugnação "*divorcia o fato da norma*".

Citam o art. 50 do Código Civil e a posição de Nelson Nery acerca do desvio da finalidade exercido pela autuada.

Asseveram que a autuada exerce de forma irregular a atividade de comercialização de veículos através de uma segunda sociedade não constituída regularmente.

Afirmam que a Localiza Semi Novos-carros de confiança "*se porta como uma verdadeira sociedade empresária destinada e especializada em revenda de veículos: detém nome próprio; site na web, ponto comercial, estabelecimento comercial; e, mais curioso "viabiliza troca"*", conforme folder anexo aos autos.

Asseguram que a autuada é responsável pelos atos praticados pela Localiza Semi Novos-carros de confiança.

Alegam que a autuada infringiu o art. 162 e inobservou as disposições contidas nos arts. 163 a 166, todos do RICMS, e ainda, que os veículos apreendidos são considerados clandestinos conforme dispõe o art. 167 do mesmo diploma legal.

Encerram requerendo a manutenção do auto de infração vez que "*é clarificante a percepção de que existe uma sociedade empresária irregular, já devidamente denominada, cuja titularidade pertence à Localiza Rente a Car*".

2 - OS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 55, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito apontado.

3 – O MÉRITO

De acordo com os autos a empresa foi autuada por dar entrada em mercadoria desacompanhada de documento fiscal, destinada à venda, em local não inscrito, conforme demonstrativos anexos.

A autuada foi devidamente cientificada e impugnou o feito no prazo previsto e apresentou argumentos precisos, lógicos e adequados de forma a defender-se da ocorrência descrita no Auto de Infração, demonstrando perfeito entendimento de todo o processo e das infrações descritas nos autos.

Antes de adentrarmos no mérito necessário se faz informar que 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.

Percebe-se que o cerne da questão é a suposta atividade paralela de venda de mercadorias, no caso veículos desacompanhados de documentação em local não inscrito. Assim sendo, resta saber se a empresa ora autuada pode ou não ser qualificada como contribuinte do imposto estadual a fim de submeter-se as obrigações principal e acessórias decorrentes desse enquadramento.

Sobre a definição do contribuinte o art. 4º da Lei Complementar nº. 87 de 13 de setembro de 1996, assim dispõe, verbis:

> *Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*
>
> *Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:*
>
> *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;*
>
> *III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;*
>
> *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."*

A mesma definição consta do art. 17, § único , incisos I a IV, da Lei Estadual do ICMS nº. 6.968 de 30 de dezembro de 1996.

Analisando o Estatuto Social da empresa, verifica-se às fls. 78 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 do ICMS 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

Isnard Dubeux Dantas
Julgador Fiscal

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 o imposto não incide sobre a saída de bem do ativo permanente, enfim, a atual legislação não enquadra as locadoras de automóveis como contribuintes do ICMS, desobrigando-as, portanto do cumprimento das respectivas obrigações acessórias.

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 vincula a qualquer tipo de cumprimento de obrigação afeita ao referido tributo, quer seja principal ou acessória, sendo-lhe permitido desfazer-se de seus bens sem estar obrigada ao cumprimento de obrigações acessórias inerentes aos contribuintes do imposto.

Quanto a afirmação dos autuantes de que a autuada receberia veículos usados como parte do pagamento não foram acostados aos autos provas de que tal prática tenha ocorrido. Os documentos juntados às fls. 40 a 45 demonstram exatamente o contrário.

O demonstrativo dos veículos apreendidos, fl. 4, bem como os Certificados de Registro e Licenciamento de Veículos – CRLVs, fls. 19 a 41, comprova que os veículos expostos à venda pertencem a autuada.

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 tributária.

Por derradeiro é importante ressaltar que o Egrégio Conselho de Recursos Fiscais assim se manifestou nos autos do PAT nº. 1.018/2011, *verbis*:

"ACÓRDÃO Nº072/2012

*EMENTA – ICMS – **VENDA DE BENS DO ATIVO FIXO DE EMPRESA NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS. ATO DE COMERCIO NÃO CONFIGURADO** – DICÇÃO DO CONVENIO ICMS 64/2006 E RICMS/RN. RECURSO DE OFÍCIO CONHECIDO E NEGADO PROVIMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. MANTIDA DECISÃO SINGULAR."* (sem grifo no original)

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.

4 – A DECISÃO

Diante dos argumentos, acima esposados, JULGO IMPROCEDENTE o Auto de Infração de fl. 01.

Recorro ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais na forma preconizada pelo art. 114 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário – RPPAT, aprovado pelo Decreto nº. 13.796, de 16 de fevereiro de 1998.

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

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, em Natal, 26 de dezembro de 2013.

Isnard Dubeux Dantas
Julgador Fiscal – mat. 8637-1