



ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – C R T  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO Nº <sup>416</sup>...../2008

PROCESSO Nº 1/3223/2006

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO: RELOK EQUIPAMENTOS E ESTRUTURAS TUBULARES LTDA

RELATOR: LIDUÍNO LOPES DE BRITO

124ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 05/09/2008

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2/2006.04691

**EMENTA:** - ICMS – TRANSPORTE DE BENS LOCADOS, COM CONTRATO DE LOCAÇÃO SEM REGISTRO. FALTA DECORRENTE APENAS DO NÃO CUMPRIMENTO DAS FORMALIDADES PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO – 1. IMPOSSIBILIDADE DA APREENSÃO DE BENS – 2. LOCAÇÃO DE BENS – NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS E ISS – 3. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE – 4. DECISÃO POR UNANIMIDADE DE VOTOS. CONFIRMADA A DECISÃO EXARADA EM 1ª INSTÂNCIA, CONFORME VOTO DO RELATOR E PARECER ADOTADO PELA PGE.

**RELATÓRIO:**

1

Constam do Auto de Infração as seguintes informações:

*Relato da infração: falta decorrente apenas do não cumprimento das exigências das formalidades previstas na legislação.*

*O Contribuinte citado deixou de apresentar contrato de locação legalmente legalizado conforme artigo 129 da lei federal 6015/73 como art. 96, 194, 195 do CTN brasileiro, já que referido contrato apresentado não está registrado, pois trata-se de uma locação, então necessário referido contrato.*

*Artigos infringidos: art. 126, Decreto 24569/97 e leis citada acima.*

*Penalidade: art. 123, VIII, D da Lei 12670/96, alterado pela lei nº 13.418/03.*

*Artigo 881 do decreto nº 24.569/97.*

*Base de cálculo da Multa: R\$ 132.806,70*

*Multa: R\$ 13.280,67.*

Não há ciência do contribuinte ou do seu representante legal no auto de infração.



ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – C R T  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Nas folhas 03/04 repousam o Aviso de Recebimento (AR) dos Correios e o Termo de Juntada, certificando a ciência ao interessado do auto de infração, datada de 13 de junho de 2006.

As primeiras vias das notas fiscais (fls. 05/06), emitidas pela empresa Relok Equipamentos e Estruturas Tubulares Ltda. – ME, estabelecida em Lauro de Freitas – Bahia, destinam-se para a firma Construções e Comércio Camargo Correia S/A em Açú – RN: Notas Fiscais nºs 87 e 88, no valor total dos produtos de R\$ 132.806,70.

Constam no Corpo das Notas Fiscais as seguintes anotações: MATERIAIS DE NOSSA PROPRIEDADE DESTINADOS A OBRA ACIMA CITADA. SEM INCIDÊNCIA DE ICMS CONF ART. 542 do RICMS. NÃO INCIDE ICMS POR MOTIVO DE SAÍDA DE BEM EM DECORRENCIA DE LOCAÇÃO, BEM COMO SEU RESPECTIVO RETORNO. CONFORME ART. 6º INCISO 14 ALINEA A.

Às folhas 07/16 encontra-se Mandado de Segurança com pedido de Liminar: Impetrante – Relok Equipamentos e Estruturas Tubulares Ltda. e Impetrado Chefe da Fiscalização Fazendária Estadual do Posto Fiscal de Penaforte/Ceará, com o Ofício nº 134/2006, da Secretaria de Vara Única da Comarca Vinculada de Penaforte, ordenando a imediata liberação dos Bens apreendidos especificados na Nota Fiscal nº 0088.

2

A impugnação do contribuinte (fls. 19/35), sob protocolo nº 9411 de 16/05/2006, tece os seguintes argumentos, em síntese: **NULIDADE** da autuação com fulcro no caput e no parágrafo 3º do art. 53 do Decreto nº 25468/99, alegando que o autuante não preencheu o corpo do auto de infração de maneira adequada, conforme legislação, deixando em branco vários campos, prejudicando o direito à ampla defesa do contribuinte. Salieta, ainda, a ausência de especificação do percentual da multa aplicada, assim como a falta de assinatura do contribuinte. Argüi, ainda, improcedência do Auto em apreço, uma vez que o mesmo fora lavrado sem respaldo legal, haja vista o art. 129 da lei nº 6015/73, apontado pelo agente, não exigir que um contrato de locação de bens móveis tenha que ser levado a registro para que possa produzir efeitos em face de terceiros.

O julgador de 1ª instância – fls 38/41 – afasta os argumentos de nulidade, porém acata as alegações de improcedência tendo em vista a inexistência de previsão legal obrigando o registro de contratos de locação de bens móveis para que possam surtir efeitos em relação a terceiros. Recorre de Ofício ao Conselho de Recursos Tributários, atendendo ao disposto no art. 44, inciso I da Lei nº 12732/97.



ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – C R T  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

---

No parecer nº 161/2008 (fls.46/47), a consultora tributária confirma a decisão de improcedência da ação fiscal, proferida em primeira instância, o que foi adotado pelo representante da Douta Procuradoria Geral do Estado.

**É o Relatório.**

**VOTO DO RELATOR:**

**1. Da Liberação dos Bens Através de Mandado de Segurança.**

A autuação não comporta a apreensão de bens, porque decorrente apenas do descumprimento de obrigações acessórias.

Os fiscais só poderiam reter os bens, caso estes estivessem em situação irregular, isto é, sem documentação fiscal própria; destinados a contribuinte não identificado ou excluído do CGF ou fosse constatada a inidoneidade dos documentos fiscais que acobertam a respectiva operação, nos termos do art. 829, do Regulamento do ICMS, *in verbis*:

3

*Art. 829. Entende-se por mercadoria em situação fiscal irregular aquela que, for encontrada desacompanhada de documentação fiscal própria ou com documentação que acoberte o trânsito de mercadoria destinada a contribuinte não identificado ou excluído do CGF ou, ainda, com documentação fiscal inidônea, na forma do artigo 131.*

Com efeito, a presente operação está destinada a contribuinte plenamente identificado, estabelecido no Rio Grande do Norte e as notas fiscais não foram consideradas inidôneas, portanto não há amparo legal para a respectiva apreensão dos bens.

**2. Das Penalidades Argüidas.**



ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – C R T  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

---

O Auto de Infração estabelece duas penalidades para o descumprimento da obrigação acessória “**falta de registro do contrato de locação apresentado**”:

a) A capitulada no Art. 123, VIII, “d” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03:

Art. 123. (...)

VIII – OUTRAS FALTAS:

d) *Faltas decorrentes apenas do não-cumprimento de formalidades previstas na legislação, para as quais não haja penalidades específicas: multa equivalente a 200 (duzentas) UFIRCES;*

UFIRCE de 2006 – R\$ 2,0160 = R\$ 403,20.

b) A estabelecida no art. 881 do Decreto nº 24.569/97:

Art. 881. *As infrações decorrentes de operações com mercadoria ou prestações de serviços tributados pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido recolhido, bem como as **AMPARADAS POR NÃO-INCIDÊNCIA** ou contempladas com isenção incondicionada, ficam sujeitas à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação ou prestação (GN).*

4

Valores dos Bens – R\$ 132.806,70 – Multa: R\$ 13.280,67

Em suma:

I) Falta de registro do contrato de locação – 200 UFIRCES;

II) Operação amparada por não-incidência – 10% do valor da operação.

Conforme § 1º do Art. 10 da Instrução Normativa nº 45/96 “cada auto de infração deverá corresponder somente a um tipo de infração, exceto nas hipóteses de descumprimento de obrigações acessórias”. Portanto, caso a locação de bens esteja ampara pela não-incidência do ICMS, o auto de infração está em conformidade com a legislação vigente.



ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – C R T  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Consultando o Auto em litígio, no campo: “DADOS DA INFRAÇÃO” – consta somente a multa no valor de R\$ 13.280,67, concernente à operação amparada por não-incidência.

Entretanto, como veremos a seguir, a recorrida se defende apenas da formalidade intrínseca ao Contrato de Locação.

### 3. Da Falta de Registro do Contrato de Locação.

Com efeito, a Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, que dispõe sobre os registros públicos, estabelece no art. 1º que “os serviços concernentes aos Registros Públicos, estabelecidos pela legislação civil para autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos, ficam sujeitos ao regime estabelecido nesta Lei”.

Não obstante, o art. 129 da citada Lei, que embasou a acusação constante no auto de infração, segundo transcrição da própria recorrida (fls.21 e 22) não exige como requisito de validade para locação de bens móveis o registro no Cartório de Registro de Títulos e Documentos.

Portanto, não há amparo legal para a lavratura do Auto de Infração, ora em apreço, no que concerne “à falta de registro do contrato de locação”.

5

### 4. Da Incidência ou não do ICMS Sobre a Atividade de Locação de Bens Móveis.

A locação de bens móveis estaria contemplada no campo de incidência do ICMS, configurando-se o contrato de locação *um suposto negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*? Ou a locação de bens móveis estaria enquadrada na Lei Complementar nº 116/2003, portanto no campo de incidência do ISS?

Por sua natureza didática e do alto teor de esclarecimentos, colacionamos o ACÓRDÃO nº 58, do CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS DA SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA, do Estado da Paraíba, de 30 de julho de 2008:

*Ab initio, faz-se mister esclarecermos a natureza jurídica da atividade de bens móveis.*

*Pois bem, primeiramente, a locação de bens móveis não constitui uma prestação de serviços, mas sim, disponibilização de um bem para utilização do locatário sem a prestação de um serviço.*



ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – C R T  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Ora, a locação de bens móveis, regrada nos artigos 1.188 a 1.215 do Código Civil Brasileiro, configura, nítida e indubitavelmente, obrigação de dar, porquanto se trata de negócio jurídico mediante o qual o locador se obriga a entregar a coisa ao locatário, por tempo determinado, ou não, comprometendo-se a mantê-la, salvo disposição expressa em contrário, sempre em condições de servir ao uso a que se destina.

Enquanto obrigação de dar, a locação de bens móveis não pode ser confundida com prestação de serviço, muito menos de serviço de transporte, nem tampouco, configura negócio mercantil, tendo em vista que os bens locados não integrarão o ativo fixo do estabelecimento locatário, e nem serão destinados ao seu consumo, portanto, conseqüentemente, tal atividade não pode levar à exigência do ICMS, posto não se inserir no seu campo de incidência, qual seja: circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Quanto ao questionamento do contribuinte se o mesmo se enquadra na LC 116/2003, convém examinar o enquadramento das competências tributárias disposto no texto constitucional e estabelecer as bases de uma legítima interpretação.

6

Nestes termos, vale transcrever a redação do artigo 156, III, da Constituição Federal, com a redação que lhe foi conferida pela Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:”

(...)

“III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

Da simples leitura do dispositivo acima, já se pode estabelecer algumas conclusões de fundamental importância para compreensão do tema. Primeiramente, é de se registrar que aos municípios cabe tributar, não somente, os serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar,



ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – C R T  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

---

*não compreendidos na esfera de incidência do ICMS, quais sejam, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.*

*Oportuno destacar manifestação do Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 116.121, através do qual foi considerada inconstitucional a incidência do referido imposto sobre a locação de bens móveis, ainda na vigência Decreto-Lei 406/1986. Com efeito, o fundamento principal em que se baseou o julgamento foi o de que a locação de bens móveis não corresponde à prestação de serviços, razão pela qual referida atividade não poderia ser tributada pelo ISS.*

*Assim, em decorrência de tal entendimento, ao ser editada a LC 116, foi vetado o item 3.01 da lista, que traria a previsão da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.*

*Destarte, não pode a legislação infraconstitucional fazer incidir o ISS sobre qualquer atividade que não seja compreendida na expressão "serviço", sob pena de se ampliar o dispositivo constitucional expresso no art. 156, III, atribuindo competência tributária excedente daquela definida na Lei Maior, o que consubstancia verdadeira inconstitucionalidade.*

7

*Denota-se que "serviço" constitui o ato de servir, de realizar uma prestação de fazer em benefício de outrem, assim, v.g., como o serviço de advocacia, medicina, odontologia, engenharia e tantas outras atividades elencadas na Lei Complementar n.º 116/2003.*

*Diferentemente é a locação de bens móveis, atividade que se caracteriza nitidamente como uma obrigação de dar um bem para outrem. Não se trata, pois, de prestar um serviço para satisfação alheia, mas tão somente entregar um bem para uso de terceiro. Naturezas jurídicas, portanto, diversas.*

*Dessa forma a locação de imóveis, locação de carros, máquinas e outros bens não têm a incidência do ISS por não se caracterizar serviço e não ter previsão de incidência em Lei Complementar. Porém, se a empresa loçar máquinas com operador, carros com motorista, etc. haverá a incidência do ISS, pois há a prestação do serviço. A base de cálculo do ISS, neste caso, será o valor do serviço prestado (art.7º da LC 116/2003).*



ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - C R T  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

---

Por oportuno, convém lembrar que, segundo Rubens Gomes de Souza, apud Hugo Machado in ICM (pg.32), “a não incidência são situações onde não há a ocorrência do fato gerador”.

Com base na brilhante exposição do ACÓRDÃO nº 058 – CRF 2612007, concluímos que não há amparo para a cominação da penalidade estabelecida no art. 881 do Regulamento do ICMS, considerando que a Locação de Bens, objeto do auto de infração nº 2006.04691, não está contemplada no fato gerador do ICMS e nem do ISS.

Pelo exposto julgo **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração em apreço.

**5. Voto.**

Pelo conhecimento do RECURSO OFICIAL, negar-lhe provimento, no sentido de confirmar a decisão monocrática, pela **IMPROCEDÊNCIA** do Auto de Infração, nos termos deste voto e conforme Parecer da Consultoria Tributária, aprovado pelo representante da Douta Procuradoria Geral do Estado.

**É o voto.**

**LLB.**





ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – C R T  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

**DECISÃO**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente **Célula de Julgamento de 1ª Instância** e recorrido **Relok Equipamentos e Estruturas Tubulares Ltda.**

A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, **RESOLVE** conhecer do recurso oficial, negar-lhe, para confirmar a decisão de **IMPROCEDÊNCIA** proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto do relator, em conformidade com o Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da Douta Procuradoria Geral do Estado.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 03 de outubro de 2008.

  
**Dulcimeire Pereira Gomes**  
PRESIDENTE DA CÂMARA

**Matteus Viana Neto**  
PROCURADOR DO ESTADO

9

  
**Alfredo Rogério Gomes de Brito**  
CONSELHEIRO


**Jannine Gonçalves Feitosa**  
CONSELHEIRA

  
**Maria Elineide Silva e Souza**  
CONSELHEIRA

**Vito Simon de Moraes**  
CONSELHEIRO

  
**Liduino Lopes de Brito**  
CONSELHEIRO

  
**João Fernandes Fontenelle**  
CONSELHEIRO

  
**José Sidney Valente Lima**  
CONSELHEIRO

  
**Camila Borges Duarte**  
CONSELHEIRA