

A. I. N° - 210934.0714/09-4  
AUTUADO - INDUSCAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARROCERIA LTDA.  
AUTUANTE - JAGUARACY RABELO COSTA  
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO  
INTERNET - 04. 06. 2010

## 1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0126-01/10

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. A descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato real nem com o direito aplicável. A autuação foi feita de modo equivocado. Por implicar mudança do fulcro da imputação, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/07/2009, exige do autuado ICMS no valor de R\$ 7.200,00, acrescido da multa de 60%, em razão de falta de retenção e o consequente recolhimento na condição de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. Consta na “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração que o autuado realizou operação de saída interestadual de (01) uma carroceria para ônibus, conforme Nota Fiscal n. 0178729, para estabelecimento de contribuinte deste Estado sem reter o ICMS relativo à diferença de alíquotas em favor do Estado da Bahia de mercadoria destinada à integração no ativo imobilizado da empresa destinatária, nos termos do inciso II, do § 3º da cláusula primeira do acordo interestadual Protocolo ICMS n. 41, de 04 de abril de 2008.

O autuado apresentou defesa às fls. 22 a 31, esclarecendo, inicialmente, que exerce a atividade industrial, dedicando-se a fabricação de carrocerias para ônibus, conforme se verifica por meio dos seus atos constitutivos acostados aos autos.

Alega que foi surpreendido com as conclusões da ação fiscal que resultaram na lavratura do Auto de Infração em lide, sob o fundamento de não ter retido o ICMS devido em favor do Estado da Bahia, relativo à diferença de alíquotas de mercadoria destinada a incorporação ao ativo imobilizado do estabelecimento destinatário.

Afirma que o Auto de Infração é manifestamente insubstancial, tendo em vista que a operação realizada não está sujeita ao regime de substituição tributária, conforme diz irá demonstrar.

Frisa que promoveu a venda para contribuinte localizado no Estado da Bahia, de uma carroceria, emitindo, para tanto, os competentes documentos fiscais, porém, inobstante tratar-se da produção de uma carroceria, portanto, de uma operação, em princípio, sujeita ao regime de substituição tributária, nos termos do Inciso II do § 3º, da cláusula primeira do Protocolo ICMS n. 41/08, não indicou na classificação fiscal constante dos respectivos documentos fiscais, aquela referente à carroceria produzida, no caso, classificação fiscal NCM nº 87.07.

Argumenta que a classificação fiscal NCM indicada foi referente ao produto final, isto é, ônibus - classificação fiscal NCM n.87.02, sobre a qual não se aplica o regime de substituição tributária.

Alega que tal procedimento encontra amparo no § 3º do Parecer Normativo que reproduz, tendo agido em absoluta conformidade com a legislação.

sentido o entendimento exarado pela Receita Federal do Brasil, cuja ementa transcreve. Invoca e reproduz também neste sentido, decisão do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, em hipótese similar ao presente caso.

Prosseguindo, diz que não há que se falar na produção de atos jurídicos, por parte da Administração Tributária, de conteúdos conflitantes no âmbito federal e estadual, sob pena de manifesto prejuízo aos contribuintes, que confiam na boa-fé da Administração Pública, aplicando-se, ao caso concreto, com todas as letras, a vedação “venire contra factum proprium”.

Sustenta que nada justifica a lavratura do Auto de Infração em discussão, sendo incabível a imposição de penalidades, pois, conforme demonstrado agiu de acordo com os ditames legais, não trazendo qualquer prejuízo ao Erário estadual, razão pela qual diz deve ser cancelada a exigência fiscal.

Conclui requerendo o julgamento pela improcedência do Auto de Infração, bem como que todas as intimações relativas ao processo administrativo fiscal em lide sejam dirigidas diretamente, por via postal, ao endereço Rodovia Marechal Rondon, s/n, km 252,2, Zona Industrial, Botucatu, SP, CEP 18.607-810.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 61 a 62, na qual contesta o entendimento do autuado de que se houver venda ou fornecimento da mercadoria classificada sob a NCM/SH 87.07, envolvendo também a prestação de serviços de montagem industrial sobre outros componentes que resulte na saída de outro produto industrializado de seus estabelecimentos, neste caso o ônibus NCM/SH-87.02 não se aplica o regime de substituição tributária, fundamentado o seu entendimento no Parecer Normativo 206/1970 e num acórdão prolatado em recurso de revisão em favor de uma empresa de transporte que resistiu a cobrança de diferença de alíquotas sobre a incorporação do bem, no caso, um ônibus, no ativo immobilizado da empresa.

Afirma não restar dúvida quanto a correta classificação fiscal do produto final industrializado, no caso, o ônibus na nota fiscal de saída de mercadoria, contudo, o impugnante não observou a legislação fiscal que regulamenta o ICMS no Estado de origem, quando emitiu a documentação fiscal que acoberta a operação, haja vista que esta exige do industrializador a emissão de apenas uma nota fiscal para documentar a saída do produto final, e não as três notas fiscais emitidas pelo impugnante, nos termos do art. 406, inciso III do RICMS paulista, cujo teor transcreve.

Diz que considerando ter o autuado recebido por conta e ordem do comprador o chassi sobre o qual foi montada a carroceria, o procedimento a ser adotado segundo o disposto na alínea "a" do inciso III do Art. 406 do RICMS/SP seria emitir Nota Fiscal na saída do produto industrializado com destino ao adquirente, autor da encomenda, na qual, além dos demais requisitos constarão o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ do fornecedor, o número, a série, quando adotada, e a data da emissão da nota fiscal referida na alínea "c" do inciso I, bem como o valor da mercadoria recebida para industrialização, o valor das mercadorias empregadas e o total cobrado do autor da encomenda. Salienta que o impugnante deixou de industrializar, configurando a pura e simples venda de mercadoria com inclusão do serviço de montagem industrial.

Sustenta que conjugando a legislação que regulamenta o ICMS no Estado de São Paulo com as regras do regime de substituição tributária firmadas através do Protocolo ICMS 41/2008, não é possível se chegar a outra conclusão, senão a venda interestadual de carroceria envolvendo a instalação desta.

Reitera a manutenção da exigência do ICMS devido por ST, afirmando que, se a mercadoria está destinada a empresa inscrita como contribuinte normal do ICMS e a NCM 87.07 da carroceria está elencada no anexo Único, item 72 do Protocolo 41/08, sendo devida a retenção do ICMS diferença de alíquotas, já que esta se destina ao ativo immobilizado da empresa adquirente.

Acrescenta que restando comprovado tratar-se de uma operação de venda com fornecimento de mercadorias e montagem industrial, o que não afasta a aplicação da substituição tributária, conforme as cláusulas primeira, segunda,

Protocolo 41/08, cabe ao Fisco a exigência do ICMS devido pelo autuado na qualidade de sujeito passivo por substituição.

Finaliza mantendo integralmente o Auto de Infração.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre a exigência de ICMS, em decorrência de falta de retenção e recolhimento do imposto por parte do autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, conforme o Protocolo n. 41/08, referente à Nota Fiscal n. 0178729.

Inicialmente, observo que o Protocolo ICMS 41/08, alterado pelo Protocolo ICMS 49/08, estabelece na cláusula primeira que nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo às operações subsequentes.

Dispõe ainda o § 3º, inciso II desta mesma cláusula que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, aplica-se, também, às operações com os produtos relacionados no Anexo único destinados à integração ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo do destinatário, relativamente ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas.

Portanto, a responsabilidade do remetente não está adstrita à retenção e recolhimento do ICMS por substituição tributária, relativo às operações subsequentes realizadas pelo adquirente, mas também pela retenção e recolhimento do ICMS diferença de alíquotas, referente às operações que destinem os produtos para incorporação ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo do destinatário.

No caso em exame, verifico que o destinatário identificado na Nota Fiscal n. 0178729, apesar de contribuinte do ICMS não exerce a atividade de revenda de veículos, significando dizer que a discussão se cinge à responsabilidade do remetente de retenção e recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquotas.

Noto que o impugnante alega que a operação realizada não está sujeita ao regime de substituição tributária, pois, apesar de ter vendido para o contribuinte localizado no Estado da Bahia, uma carroceria, não indicou nos documentos fiscais a classificação fiscal NCM nº 87.07, mas sim a classificação fiscal referente ao produto final - ônibus - NCM n.87.02, sobre a qual não se aplica o regime de substituição tributária.

Cabe aqui fazer um breve comentário sobre a alegação defensiva, haja vista a existência de normas pactuais – Convênio e Protocolo – que tratam dos produtos citados de forma distinta.

Na realidade, o Protocolo ICMS 41/08, alterado pelo Protocolo n.49/08, cuida de peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único, encontrando-se no referido anexo o produto classificado com a NCM 87.07- “Carroçarias para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluídas as cabinas”.

Ocorre que, para o produto final – ônibus –classificado na posição NCM 87.02- “Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluído o motorista Ex 02 – Com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m³”, aplica-se a disposição do Convênio 132/92, tendo em vista que este dispõe que nas operações interestaduais com veículos novos classificados nos códigos da NCM indicados no Anexo II, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas até e inclusive à promovida pelo primeiro estabelecimento revendedor varejista ou entrada com destino ao ativo imobilizado.

Verifica-se, claramente, que as duas normas pactuais tratam de Protocolo ICMS 41/08, alterado pelo Protocolo n.49/08, cuida de

acessórios e demais produtos listados no Anexo Único, enquanto o Convênio 132/92 diz respeito à operações de saídas com veículos novos relacionados no Anexo II.

E tanto é assim, que a própria legislação do ICMS do Estado da Bahia, também inseriu as referidas mercadorias no regime de substituição tributária, fazendo a separação entre as duas espécies, conforme se observa nas disposições do art. 353, II, 18 e 30 do RICMS/BA, abaixo reproduzido:

*"Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:*

(...)

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:*

(...)

*18 - veículos automotores novos (automóveis de passageiros, jipes, ambulâncias, camionetas, furgões, "pick-ups" e outros veículos) compreendidos nas seguintes posições da NBM/SH (Convs. ICMS 52/95 e 121/95 - Convs. ICMS 132/92, 143/92, 148/92, 1/93, 87/93, 44/94, 52/94, 88/94, 163/94, 37/95, 45/96, 83/96 e 81/01):*

(...)

*30 - peças, componentes e acessórios para uso em veículos automotores;"*

Ora, conforme consta na “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração, a exigência fiscal diz respeito à saída interestadual de uma carroçaria para ônibus, conforme Nota Fiscal n. 0178729, para estabelecimento de contribuinte deste Estado sem reter o ICMS relativo à diferença de alíquotas em favor do Estado da Bahia de mercadoria destinada à integração no ativo imobilizado da empresa destinatária, nos termos do inciso II, do § 3º da Cláusula primeira do acordo interestadual Protocolo ICMS n. 41/08.

Observo que na Nota Fiscal n. 0178729, consta no campo “Natureza da Operação” o registro de “Venda produção do estab.”, constando ainda na descrição do produto “CARROÇARIA MONTADA S/CHASSIS”, cuja NCM identificada é 87.02.1000 - “Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluído o motorista Ex 02 – Com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m³”-, não restando dúvida de que se trata de uma operação de saída de um produto acabado, no caso, o veículo.

A título de esclarecimento, devo consignar que o RICMS/BA não fala expressamente de “ônibus” no enquadramento da mercadoria no regime de substituição tributária, mas, de veículos com a sua respectiva NCM, sendo que, no presente caso, observo que a NCM/SH 87.02.1000, encontra-se descrita no item 18 do inciso II do art. 353, assim como, no Anexo II do Convênio n. 132/92.

Apesar de incorrer em acerto o autuante quando fala na “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração que o contribuinte deixou de reter o ICMS relativo à diferença de alíquotas de mercadorias de bem destinado à incorporação ao ativo imobilizado, vejo que não pode prosperar a autuação, pois fundamentada no Protocolo ICMS 41/08 alterado pelo Protocolo 49/08.

Isto porque, da análise dos documentos acostados aos autos, especialmente, a Nota Fiscal n. 0178729 emitida pelo autuado, constato que este realizou um processo de industrialização ao vender a carroceria e realizar a montagem sobre um chassis, inclusive, aplicando outras partes e peças, resultando como produto final um ônibus.

Tal fato é confirmado pelo próprio autuante ao dizer na informação :  
*de uma operação de venda com fornecimento de mercadorias e montagem* *aplicação das regras do regime de substituição tributária, conforme* *ACÓ JJF N° 0126-01/10*

Created with

terceira, quarta e quinta do Protocolo 41/08, cabe ao Fisco a exigência do ICMS devido pelo autuado na qualidade de sujeito passivo por substituição.

Vale dizer que do processo de industrialização realizado pelo o autuado surgiu uma espécie nova – veículo -, diverso da carroceria vendida e das demais partes e peças que se agregaram ao produto final.

Portanto, pode-se afirmar que no final do processo de industrialização não há que se falar mais em partes e peças – inclusive carroceria -, haja vista que estas perderam a identidade original ao compor o produto acabado – veículo.

No presente caso, a operação efetivamente realizada pelo autuado não diz respeito a uma carroceria, mas a um veículo, cuja classificação indicada no documento fiscal, no caso, NCM 87.02.1000 - “*Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluído o motorista Ex 02 – Com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m³*”-, afasta qualquer dúvida de que se trata de uma operação de saída de um produto final, significando dizer que a exigência fiscal deveria ser feita nos termos do Convênio n. 132/92 e não do Protocolo 41/08 alterado pelo Protocolo 49/08.

Observo que no Auto de Infração o autuado foi acusado de haver descumprido as disposições do Protocolo n. 41/08, inexistindo na peça acusatória qualquer indicação de descumprimento do Convênio n. 132/92, o que certamente levou o impugnante a rechaçar a acusação fiscal apenas quanto ao referido Protocolo. Afinal, não poderia se defender sobre algo de que não fora acusado.

Ademais, identifico na descrição da infração uma impropriedade quanto à correta situação fática, haja vista que acusa a *falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, pelo sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia*, quando o veículo foi adquirido por um contribuinte que não exerce a atividade de revenda de veículos automotivos, sendo destinado para incorporação ao ativo imobilizado.

Vale salientar que o Convênio n. 132/92, além de dispor sobre a responsabilidade do remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas até e inclusive à promovida pelo primeiro estabelecimento revendedor varejista, também dispõe sobre a responsabilidade pela retenção e recolhimento referente à **entrada com destino ao ativo imobilizado**.

Assim, entendo que a partir do momento em que a descrição do fato e sua capitulação legal não estão em conformidade com o fato real nem com o direito aplicável, não sendo possível converter o processo em diligência para dar prosseguimento a lide, por implicar em mudança do fulcro da imputação, o que representa ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, não há como prosperar o presente lançamento.

Diante do exposto e levando-se em conta que o processo administrativo fiscal é regido, dentre outros, pelos princípios do devido processo, da garantia de ampla defesa e do contraditório, considero nulo o Auto de Infração, com fulcro no art. 18, inciso II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, ao tempo em que recomendo a autoridade competente a repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 mesmo Diploma regulamentar processual.

Por derradeiro, no respeitante à indicação do impugnante para que as intimações relativas ao processo administrativo fiscal em lide sejam dirigidas diretamente, por via postal, ao endereço Rodovia Marechal Rondon, s/n, km 252,2, Zona Industrial, Botucatu, que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender a

que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **210934.0714/09-4**, lavrado contra **INDUSCAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARROCERIA LTDA**. Recomendo a autoridade competente a repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de maio de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA

JOSE RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR