

A. I. N° - 210943.0039/11-6  
AUTUADO - CIFERAL INDÚSTRIA DE ÔNIBUS LTDA.  
AUTUANTE - CARLOS LÁZARO DE ANDRADE  
ORIGEM - IFMT METRO  
INTERNET - 30.08.2012

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0197-01/12**

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDA INTERESTADUAL DE PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO.** No caso concreto, trata-se de produto não compreendido entre os especificados no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/2008, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com peças, componentes e acessórios, para veículos automotores e outros fins, atribuindo ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 04/10/2011, exige crédito tributário no valor de R\$10.695,00, acrescido de multa de 60%, em decorrência da retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia (Protocolo 49/2008).

Consta na “Descrição dos Fatos”: “Não reteve, em favor do estado da Bahia, o ICMS devido por substituição tributária relativo ao diferencial entre as alíquotas internas e a interestadual sobre a venda da mercadoria descrita no DANFE n° 2899 que por sua vez, foi objeto de montagem industrial no chassis descrito no DANFE n° 2900, nos termos do Protocolo ICMS 41/2008.”

O autuado, por meio de advogados, impugna o lançamento, fls. 20 a 26, ressaltando inicialmente a tempestividade da defesa e em seguida alinha as seguintes argumentações.

Diz que vendeu “ônibus Torino com capacidade para 41 passageiros + 2 auxiliar, NCM 8702.1000-EX 02” para a empresa Viação Rio Verde S/A, documentada através da nota fiscal eletrônica de saída n° 028.999, fls. 10.

Observa que conforme a Tabela TIPI, fl. 22, o produto em questão deve ser enquadrado na posição 8702.10.00 Ex 02 “Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluído o motorista com volume interno de habitáculo destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m<sup>3</sup>”.

Transcreve a Cláusula primeira do Convênio 41/2008 para esclarecer que a substituição tributária nele prevista aplica-se somente às operações com os produtos descritos no Anexo Único (Acrescido pelo Prot. ICMS 49/08, efeitos a partir de 01.06.08). Acrescenta destacando que do Anexo Único do referido Protocolo verifica-se que o produto objeto da operação fiscalizada não se enquadra nos produtos arrolados no anexo, uma vez que em sua posição 72 consta o produto: “Carroçarias para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluídas as cabines”, e não a do produto representado pela nota fiscal em questão, ocupa a posição 87.02.1000 Ex 02 da TIPI “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 9m<sup>3</sup>”.

Ressalta que o protocolo aplica-se às carrocerias para veículos e a TIPI menciona o veículo automóvel completo (carroceria + chassi), já o produto Torino em questão é um ônibus completo vendido pela Ciferal, composto de carroceria e chassi. Prossegue arrematando que o ônibus não está sujeito à substituição tributária, pois não se enquadraria na situação hipotético-condicional da norma veiculada pelo Protocolo 41/2008.

Esclarece que consta do próprio campo “informações Complementares” da nota fiscal nº 028.999 que o produto goza de alíquota zero de IPI conforme NCM 87.02.1000 – “EX 02”.

Assinala que somente poder-se-ia falar em substituição tributária caso a operação fosse de venda somente da carroceria (sem o chassi) o enquadramento fiscal seria 87.07, conforme Tabela TIPI.

Diz que deve prevalecer a verdade material, uma vez que o processo administrativo tributário busca a obtenção dos fatos verdadeiros, não só aquela verdade carreada aos autos, eminentemente formal, mas sim, aquela encontrada no mundo fenomênico.

Destaca que o poder de investigação do julgador, na busca de uma decisão justa, é o mais amplo possível, uma vez que cabe a ele a missão de valer-se de todos os meios legalmente admitidos para obter o desejado conhecimento do conteúdo jurídico posto a seu julgamento.

Preleciona acerca dos preceitos, importância e da aplicação no procedimento administrativo tributário da busca da verdade material, invocando a posição dos juristas, Antônio da Silva Cabral, Hely Lopes Meirelles e José Souto Maior Borges, para enfatizar a prevalência da verdade material sobre a verdade meramente processual ou formal.

Colaciona ementa do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 148.038, de relatoria do Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, como fito de enfatizar a prevalência da busca material.

Por fim, assevera que diante da nulidade concernente ao erro no enquadramento legal da suposta infração, bem como na evidente dissonância entre a verdade material dos autos e a capitulação imposta, impõe-se o cancelamento do presente Auto de Infração.

Conclui requerendo que seja julgada procedente sua impugnação e declarado a insubsistência do Auto de Infração.

O autuante presta a informação, fls. 83 e 84, na qual, depois de resumir as razões de defesa alinhadas pelo autuado enuncia as seguintes ponderações.

Destaca que, o fato de a impugnante promover a saída de veículos indicada na posição NCM 8702 – ônibus, para que, por meio do documento fiscal se possibilite o emplacamento e licenciamento, não quer dizer necessariamente que, nestas circunstâncias, a mesma realize a venda da mercadoria ônibus.

Afirma que para ocorrer realmente a venda de ônibus necessário seria que a CIFERAL adquirisse a mercadoria (chassi NCM 8706) sobre a qual é montada industrialmente a carroceria (NCM 8707), o que não se verifica na presente operação, visto que o chassi sobre o qual foi montada a carroceria é bem do ativo de propriedade da adquirente, conforme DANFE de devolução 29.000 fl. 11.

Assevera que a impugnante se apega ao fato de que promove a saída de ônibus para tentar afastar a aplicação do regime de substituição tributária concluindo parcialmente que, apesar de exercer a atividade de fabricação e montagem industrial de carrocerias, não vende carrocerias. Arremata assinalando que nada é mais contraditório, já que no próprio corpo do DANFE de venda, fl. 10, consta a informação de que a carroceria é de fabricação da impugnante.

Diz que parte da argumentação defensiva contida no quinto parágrafo da folha 23 “*Veja-se a diferença: o protocolo aplica-se às carrocerias para veículos. Já a TIPI menciona o veículo automóvel completo (carroceria + chassi).*” merece ser confrontada com a redação do item 72 do anexo único em virtude da aparente contradição do texto “Carroçarias para os veículos da posição 87.01 a 87.05, incluídas as cabines.”, já que uma leitura apressada poderia levar à conclusão de que as

carroçarias e cabines prestar-se-iam tão somente a substituir, raramente, carrocerias e/ou cabines danificadas de veículos das referidas posições restando afastada a ST na presente situação já que as mesmas não são agregadas à mercadoria veículo 8701 a 8705, mas sim ao chassi NCM 8706. Arremata formulando suas indagações: e não havendo previsão no anexo único de carroçaria/cabine para chassi, que não é veículo, como afastar a dúvida?; A venda de carroceria para *bugres* não seria alcançada?

Aduz que nesta situação, o mais coerente é se valer da lógica gramatical. Diz que ao se comparar o item 72 ao item 73 do mesmo anexo único percebe-se a sutil diferença no emprego das preposições *para* e *de* na construção das orações dos referidos itens, posto que a preposição *para* indica relação de finalidade entre os objetos ao passo que a preposição *de* indica relação de posse/propriedade. Prossegue assinalando que deste modo, é possível interpretar que a preposição *para* indica que o objetivo/finalidade da carroceria/cabine é a produção, manutenção ou existência dos veículos da posição 8701 a 8705 enquanto a preposição *de*, utilizada no item 73, indica partes e peças próprias da mercadoria enquanto veículo, ou seja, já completamente formado.

Menciona, a título de ilustração, que se faltar, por exemplo, um amortecedor 8708 o veículo continua a existir, no entanto se lhe faltar a carroceria 8707 deixará de ser veículo. Arremata aduzindo que, por esta razão, não há despósito no regime de substituição tributária em se tratando de mercadoria destinada à integração ao ativo fixo, já que no anexo único do Protocolo nº 41/2008 a maior parte das autopeças destinam-se à uso/consumo.

Por fim, redargui assinalando que, considerando a devolução do bem chassi pela impugnante DANFE 29.000, originariamente adquirido pelo destinatário para integração ao ativo fixo, e a venda da mercadoria carroçaria DANFE nº 28.999 também para composição do ativo fixo, mesmo que resulte na saída da mercadoria ônibus que, afinal, é um bem do ativo permanente de contribuinte do ICMS deve ser retido, em favor do Estado da Bahia, o ICMS relativo ao diferencial entre as alíquotas interna e a interestadual, nos termos do §3º da cláusula primeira do Protocolo ICMS 41/2008, razão pela qual insisto na manutenção da presente reclamação.

Conclui mantendo a acusação fiscal.

## VOTO

O Auto de Infração trata da 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, na venda de carroçaria montada sobre chassis para ônibus destinado à integração ao ativo fixo de contribuinte do imposto conforme Protocolo ICMS 41/08 e 49/08.

O impugnante alegou, em sede de defesa que o Auto de Infração não merece prosperar, tendo em vista que a operação objeto da autuação reflete a operação de venda que realizou para a empresa Viação Rio Verde S.A., acobertada pelo DANFE nº 28999, de um “ônibus completo TORINO com capacidade para 41 passageiros + 2 auxiliar” “NCM/SH 87.02.1000 EX 02”. Fundamenta sua tese no fato de que o Protocolo ICMS 41/2008, em sua cláusula primeira, estabelece que a substituição tributária instituída pelo referido protocolo somente é aplicada às operações com os produtos descritos no Anexo Único, alterado pelo Protocolo ICMS 49/08, verificando-se que o produto objeto da operação fiscalizada não se enquadra nos produtos arrolados no anexo, haja vista que consta na posição NCM 72 o seguinte produto: “Carroçarias para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluídas as cabines”.

O autuante manteve a ação fiscal sustentando que o contribuinte efetuou operação interestadual com mercadorias elencadas no regime de substituição tributária, na forma do Protocolo ICMS nº 41, alterado pelo Protocolo 49/08, através do DANFE nº 28999, contemplando carroçaria montada sobre chassis para ônibus NCM/SH 8707 descumprindo exigência da legislação pertinente, pelo fato de ter deixado de proceder à retenção do ICMS-ST, objeto da autuação.

Convém salientar que o Protocolo ICMS 41/08, alterado pelo Protocolo nº 49/08, estabelece 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.

Já o Convênio 132/92, 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.

Portanto, se depreende claramente, que as duas normas pactuais tratam de mercadorias diferentes. O Protocolo ICMS 41/08, alterado pelo Protocolo nº 49/08, cuida de peças, partes, componentes, 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.

Assim é 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/97, 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;”*

A exigência fiscal diz respeito à venda de carroçarias montadas sobre chassis para ônibus NCM/SH 8707, elencado na substituição tributária, conforme Protocolo nº 41/08 e 49/08, referente ao DANFE nº 28999, conforme consta na “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração.

Verifico também que no DANFE nº 28999, fl. 10, consta no campo “Natureza da Operação” o registro de “Venda produção do estabelecimento”, constando na descrição do produto se tratar de “ônibus urbano completo sob encomenda com carroceria de nossa fabricação...”, seguido dos seguintes dados do veículo automotor:

*Carroceria Especial*

*Tipo Produto: TORINO;*

*Cores: branco-vermelho-verde;*

*Capacidade: 41 passageiros + 2 auxiliar + 56 passageiros em pé;*

*Ano de fabricação: 2011; ano modelo: 2012;*

*NÚMERO: BUSUCFAUNCA319387CIFE;*

*NRO RENAVAM: 416621;*

*Marca/modelo: M.BENZ/POLO/TORINO U;*

*Chassi marca/modelo: MERCEDES BENZ DO BRASIL/OF\_-722;*

*Chassi NRO: 9BM384078BB805411;*

*Motor: 924919U0955495;*

*Potência: 218CV.*

Pelo acima enunciado, resta evidente que a questão central a ser dirimida nos autos é se a mercadoria apreendida trata-se de carroçaria para veículo - NCM/SH 87.07, fl. 56, ou ônibus (Veículo automóvel para transporte de dez ou mais pessoas incluindo o motorista) - NCM/SH 8702.10.00, fl. 38.

Convém salientar que o produto carroçaria para automóveis na forma literalmente elencada no Anexo Único no Protocolo ICMS 41/2008 diz respeito ao produto em seu estado de “*componente parte ou peça*” original, ou seja, sem beneficiamento algum. No caso em comento, como o próprio autuante bem relata na “Descrição dos Fatos”, fica evidenciado tratar-se de “da mercadoria descrita no DANFE nº 28999 que, por sua vez, foi objeto de montagem industrial no chassis descrito no DANFE nº 29000 ... ”. Ora, a carroçaria montada no chassis para ônibus, nada mais é do que o próprio ônibus. É fato notório que a indústria automobilística é conhecida como montadora de veículo, isto quer dizer, que a natureza de sua operação industrial basicamente se caracteriza pela transformação através da junção de diversos itens na formação de um produto final, o veículo. Podendo, quando se trata de empresas de grande porte, a motorização e o chassis serem produzidos por elas próprias, o que não é o caso do autuado, sendo os inúmeros outros itens produzidos pela montadora ou por empresas *satélites*, fornecedoras de autopeças. Portanto, fica evidente que não é uma tarefa simples a colocação de uma carroçaria no chassis para ônibus, tendo em vista que para se transformar em produto acabado envolve uma transformação complexa na montagem e instalação dos componentes, a exemplo de vidros, forros, bancos, instalações elétricas etc. Assim, resta claro que a mercadoria apreendida está de acordo com a discriminação constantes dos DANFE, ou seja, referem-se a um veículo automotor - ônibus.

No que diz respeito ao fato alegado na informação fiscal de que a montagem foi realizada no chassis enviado pelo encomendante, a meu ver, em nada descaracteriza a natureza física da mercadoria apreendida, qual seja, um ônibus urbano fabricado sob encomenda.

Logo, entendo que não deve prosperar o argumento do autuante de as mercadorias apreendidas são carroçarias, por não restar dúvida alguma de que se trata de uma operação de saída de um produto acabado, no caso, o veículo. Portanto, não é cabível a substituição tributária instituída pelo Protocolo ICMS 41/2008, relativo às operações com peças, partes, componentes e demais produtos listados no Anexo Único (alterado pelo Prot. ICMS 49/08), uma vez que não se trata de venda somente da carroceria das posições 87.01 a 87.05.

Constatando também que o produto discriminado nos DANFE nº 2899, fls. 10, não está sujeito à substituição tributária, prevista no Convênio ICMS 132/92, se enquadra na posição NCM 87.02.1000 – EX 02, sob a descrição de “Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluído o motorista com volume interno de habitáculo destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m<sup>3</sup>”, conforme se depreende da descrição no corpo e nas Informações Complementares dos referidos documentos fiscais, inclusive consignando a alíquota zero de IPI, fl. 22.

Portanto, no caso concreto, o veículo com capacidade para 41 passageiros + 2 auxiliar (volume interno de habitáculo destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m<sup>3</sup>), não está compreendido na substituição tributária regida, tanto pelo Convênio ICMS 41/2008, como pelo Convênio ICMS 132/92, por conseguinte, resta descaracterizada a exigência fiscal.

Diante do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA 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 IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 210943.0039/11-6, lavrado contra CIFERAL INDÚSTRIA DE ÔNIBUS LTDA.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de agosto de 2012.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR