

**A. I. N°** - 213080.0038/13-3  
**AUTUADO** - CIFERAL INDÚSTRIA DE ÔNIBUS LTDA.  
**AUTUANTE** - ORLANDINA FERREIRA SILVA  
**ORIGEM** - IFMT METRO  
**INTERNET** - 06/02/2014

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0015-03/14**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDA INTERESTADUAL DE PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Trata-se de venda pelo remetente, para comprador localizado no Estado da Bahia, de ônibus urbano sob encomenda, com capacidade para “36 passageiros + 2 auxiliar + 52 passageiros em pé”. Neste caso, estando comprovado que o veículo objeto da autuação apresenta volume interno de habitáculo destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m<sup>3</sup>, não está compreendido na substituição tributária regida pelo Convênio ICMS 132/92. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 22/04/2013, refere-se à exigência de R\$97.395,00 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de retenção do imposto, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Mercadorias oriundas de Estado signatário de Convênio desacompanhadas dos comprovantes de pagamento do imposto devido por substituição tributária, Convênio ICMS 132/92, DANFES números 047.677, 047683, 047687, 047692, 047702 e 047708.

O autuado apresentou impugnação às fls. 37 a 46 do PAF. Inicialmente, comenta sobre a tempestividade da impugnação, reproduz os fatos considerados infração à legislação tributária, o enquadramento legal e da multa aplicada. Alega que o presente Auto de Infração não merece prosperar, devendo ser cancelado de pronto. Diz que a operação objeto da exigência fiscal reflete a operação de compra e venda realizada pelo impugnante Ciferal Indústria de Ônibus Ltda., para a Empresa de Transportes União Ltda., documentada através das Notas Fiscais de Saída de números 047.677, 047.683, 047.687, 047.692, 047.702 e 047.708 (doc. 03). Os referidos documentos fiscais servem para a circulação das mercadorias “ônibus Torino com capacidade para 36 passageiros + 2 auxiliar, NCM 8702.1000-EX 02”.

Informa que de acordo com a Tabela TIPI (doc. 04), os produtos do impugnante devem ser enquadrados 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>”.

Reproduz a Cláusula primeira e seu § 1º do Protocolo ICMS 41, de 04 de abril de 2008, e diz que o mencionado Protocolo (doc. 05) 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). Diz que, analisando-se o Anexo Único do referido Protocolo verifica-se que os produtos objeto das operações fiscalizadas não se enquadram nos produtos arrolados no anexo. Isto porque o anexo refere-se, em sua posição 72 ao seguinte produto: “Carroçarias para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluídas as cabinas”.

Informa que a posição efetivamente ocupada pelos produtos representados pelas notas fiscais em comento são da 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>”.

Diz que o protocolo aplica-se às carrocerias para veículos. Já a TIPI menciona o veículo automóvel completo (carroceria + chassi). O produto Torino é um ônibus completo vendido pela Marcopolo, composto de carroceria e chassi. Afirma que os produtos que comercializou não estão sujeitos à substituição tributária, pois não se enquadram na situação hipotético-condicional da norma veiculada pelo Protocolo 41/2008. Também informa que no campo “Informações Complementares” das notas fiscais nº 047.677, 047.683, 047.687, 047.692, 047.702 e 047.708 consta que os produtos gozam de alíquota zero de IPI conforme NCM 87.02.1000 – “EX 02”. Caso a operação fosse de venda somente da carroceria (sem o chassi) o enquadramento fiscal seria 87.07, conforme Tabela TIPI.

Repisa que as operações em comento não são operações com “carroçarias para os veículos das posições 87.01 a 87.05” (conforme prevê o Anexo Único do Protocolo 41/08) e sim operações com “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>” (ônibus completo sob encomenda de nossa fabricação).

Cita uma decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual do Estado da Bahia, pela improcedência de autuação semelhante. Esclarece que no caso em tela, independentemente do chassi ser adquirido pelo impugnante ou entregue por cliente particular para montagem da carroceria sob encomenda do mesmo, o veículo será enquadrado na posição de produto final, ou seja, o cliente entrega o chassi à Marcopolo, ato contínuo, ocorre o processo de industrialização e após, o veículo é entregue completo ao cliente, leia-se completo chassi + carroceria. Assegura que a classificação a ser dada pelo impugnante da encomenda será a que corresponder ao produto que sair do estabelecimento depois de concluída a industrialização. Nesse sentido, cita os Pareceres Normativos CST Nº 206/70 e 378/71, afirmando que os mencionados Pareceres regulamentam e expressamente condizem com as alegações impostas pela impugnante.

O autuado salienta que tem como atividade a fabricação e comercialização de ônibus, com o insumo de chassi que pode ser fornecido e/ou de propriedade do cliente. Nesta operação de industrialização por encomenda de ônibus, a empresa recebe o chassi do cliente e efetua a fabricação e montagem da carroceria, resultando em um processo industrial de fabricação de ônibus, ou seja, um veículo automotor para o transporte de passageiros. Neste contexto, depois de concluído este processo, emite o documento fiscal de venda do veículo completo, ônibus, referindo no corpo da nota fiscal, o componente recebido para a fabricação do ônibus, no caso o chassi. Diz que na operação de circulação de mercadorias que envolve a remessa do ônibus ao cliente encomendante, a mercadoria que é objeto da saída do estabelecimento da impugnante é efetivamente ônibus, e não partes isoladas como chassis, carroceria e/ou componentes mecânicos.

Salienta que no processo administrativo tributário busca-se a obtenção dos fatos verdadeiros, não só aquela verdade carreada aos autos, eminentemente formal, mas sim, aquela encontrada no mundo fenomênico. Por esta busca, diz-se que vigora o princípio da Verdade Real, de maneira que no processo administrativo afasta-se a possibilidade de se chegar às chamadas verdades meramente processuais, limitadas aos argumentos trazidos aos autos pelos interessados. Assim, o poder de investigação do julgador, na busca de uma decisão justa, é o mais amplo possível. Transcreve ensinamentos de Antônio da Silva Cabral e Hely Lopes Meirelles ao apreciar o princípio da verdade material. Diz que José Souto Maior Borges assinala que, na busca da verdade material, a atuação do Fisco deve ser imparcial, sendo indiferente ao objeto do processo serem os fatos apurados “favoráveis”, ao se constatar a existência de débito tributário, ou

"desfavoráveis" ao Fisco, caso se verifique a inexistência de débito. Também cita decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 148.038, e conclui que é cristalina a aplicação no procedimento administrativo tributário da prevalência da verdade material sobre a verdade formal. Por fim, requer sejam acatadas as razões de defesa, declarando insubsistente o presente Auto de Infração.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 93 a 95 dos autos, fazendo uma síntese das alegações defensivas, dizendo que o autuado, em sua peça defensiva, alegou o seguinte:

- a) que possui um Ato Declaratório numerado em 38/2000 que determina que os veículos produzidos pelo autuado são enquadrados na classificação fiscal da TIPI no código 87.02.10.00;
- b) que a classificação fiscal onde a empresa está enquadrada não é alcançada pela substituição tributária pois produz veículos com capacidade de volume interno de habitáculo superior a 9m<sup>3</sup> (nove metros cúbicos);
- c) que a possibilidade de instituir a substituição tributária para os veículos, pretendida pela fiscalização é para a classificação 87.02.10.00, mas para o EX 01, onde o volume interno de habitáculo deve ser não inferior a 9m<sup>3</sup> (nove metros cúbicos), concluindo que a empresa autuada não é devedora de quaisquer importâncias de ICMS ao Estado da Bahia;
- d) que em sua defesa invoca o princípio da verdade material, dizendo que tal princípio busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador do imposto, fazendo transcrições doutrinárias de autores administrativistas;
- e) que seja recebida e analisada a impugnação e que seja considerado insubsistente o Auto de Infração.

A autuante comenta sobre a competência tributária de cada ente para a cobrança dos seus tributos. Diz que o IPI é um imposto de competência Federal e as suas normas de exonerações tributárias aplicam-se, unicamente, aos fatos geradores deste tributo. Se o legislador Federal exigiu que para a faixa de tributação prevista na NC 87-2 houvesse uma prévia manifestação da SRF certificando que o veículo cumpre as normas exigidas pelo órgão, não atrela benefício de qualquer sorte no âmbito da legislação dos Estados e do Distrito Federal. Para que isto ocorra, entende que é necessário que haja ato volitivo do ente estadual manifestando-se neste sentido (e isto é o que se chama de competência legislativa). Afirma que o Convênio ICMS 132/92 não traz em seu bojo nenhuma regra restritiva ou desonerativa da tributação na modalidade Substituição Tributária para os veículos comercializados pelo Autuado, o que, salvo melhor entendimento, coloca os veículos no campo de incidência do imposto estadual.

Também apresenta o entendimento de que não são pertinentes as alegações defensivas e diz que, à guisa apenas de informação, anexa ao presente processo o Capítulo 87 da TIPI em 08 laudas). Também informa que juntou cópia de decisão uma da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou caso idêntico, através do Acórdão número 0220-041/13. Pede a procedência do Auto de Infração em lide.

Intimado da informação fiscal, o defendente se manifestou às fls. 114 a 121, alegando que o Convênio ICMS 132/92 não traz em seu contexto qualquer regra restritiva ou desonerativa da tributação na modalidade de Substituição Tributária para os veículos comercializados pelo impugnante. Diz que enquadra seu produto na NCM 87.02.1000 Ex 02, e que foi realizada consulta formal à Receita Federal do Brasil, requerendo o enquadramento do produto fabricado na NCM 87.02.1000 Ex 02. Informa que na mencionada consulta foram apresentados os dados e descrição dos produtos fabricados e a resposta sobreveio do Ato Declaratório SRF nº 039, de 25/05/2000, onde o Secretário da Receita Federal declarou que os produtos de fabricação do impugnante cumprem as exigências para enquadramento no Ex 02 do código 8702.10.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10/12/1996.

Assegura que os produtos que fabrica não é uma operação de carroçarias para os veículos das posições 87.01 a 87.05, e sim, uma operação de “Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluído o motorista Ex 02. Diz que a posição efetivamente ocupada pelo produto apresentado na nota fiscal em comento é da posição 87.02.1000 Ex 02 da TIPI e o protocolo aplica-se às carrocerias para veículos. Já a TIPI menciona o veículo automóvel completo (carroceria + chassi). O produto Torino é um ônibus completo vendido pela Ciferal, composto de carroceria e chassi. Destaca os Pareceres Normativos CST Nº 206/70 e 378/71 da Receita Federal e consultas às Receitas Estaduais do Rio Grande do Sul nº 97119 e à Receita Estadual do Estado de Santa Catarina, os quais regulamentam e expressamente condizem com as alegações impostas nas razões de defesa.

Cita decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal em caso semelhante e ressalta que recente julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no processo nº 12466.004165/2002-32, determina que a Receita Federal tem competência exclusiva para classificar mercadorias para fins tributários.

Quanto à interpretação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, alega que fere o princípio constitucional da segurança jurídica, porque se houve manifestação expressa da Receita Federal e se o produto fabricado pelo estabelecimento autuado está enquadrado na “Ex 02” do código 8702.10.00, não compete à Fazenda Estadual interpretar de outra maneira a causar insegurança jurídica ao contribuinte.

No que tange ao mencionado princípio, cita ensinamentos da doutrina e afirma que no caso em tela, o princípio da segurança jurídica tem o condão de proteger o contribuinte de atos equivocados praticados pela Administração Pública, não considerado no presente caso. Diz que houve notória nulidade concernente ao erro no enquadramento legal da suposta infração, bem como na evidente dissonância entre a verdade material dos autos e a capitulação imposto, impondo-se o cancelamento do presente Auto de Infração.

Requer sejam acatadas as alegações defensivas e declarado insubsistente a autuação e, por consequência, extinto o presente PAF.

## VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O defendente alegou que houve notória nulidade concernente ao erro no enquadramento legal da suposta infração, bem como na evidente dissonância entre a verdade material dos autos e a capitulação imposto, impondo-se o cancelamento do presente Auto de Infração.

Quanto à fundamentação do Auto de Infração, relacionada ao enquadramento legal, observo que foram indicados no Auto de Infração os dispositivos da Lei 7.014/96 e as Cláusulas do Convênio ICMS 132/92. Quanto aos fatos, estes foram descritos de forma compreensível, foram elaborados demonstrativos, constando nos autos recibo assinado por representante do autuado, comprovando que foram fornecidas as cópias dos mencionados demonstrativos. Ademais, não implica nulidade da autuação provável erro de indicação de dispositivo legal, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, o presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS em decorrência da falta de retenção do imposto, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Consta na descrição dos fatos que se trata de mercadorias oriundas de Estado signatário de Convênio desacompanhadas dos comprovantes de pagamento do imposto devido por substituição tributária, Convênio ICMS 132/92, DANFEs números 047.677, 047683, 047687, 047692, 047702 e 047708.

O Convênio ICMS 132/92, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com veículos automotores, estabelece na Cláusula primeira que nas operações com veículos novos classificados no Anexo deste Convênio fica atribuída ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas até e inclusive à promovida pelo estabelecimento revendedor varejista ou entrada com destino ao ativo imobilizado.

O cerne da questão a ser decidida nestes autos é saber se os veículos objeto da autuação, constantes nos DANFEs números 047.677, 047683, 047687, 047692, 047702 e 047708 estão enquadrados no Anexo único do Convênio ICMS 132/92.

O defendente alegou que os produtos objeto das operações fiscalizadas não se enquadram nos produtos arrolados no Anexo do Convênio ICMS 132/92, porque esse anexo refere, em sua posição 72 o seguinte produto: “Carroçarias para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluídas as cabinas”. Informou que a posição efetivamente ocupada pelos produtos representados pelas notas fiscais em comento são da 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>”.

A autuante apresentou o entendimento de que o Convênio ICMS 132/92 não traz em seu bojo nenhuma regra restritiva ou desonerativa da tributação na modalidade Substituição Tributária para os veículos comercializados pelo Autuado, o que, salvo melhor entendimento, coloca os veículos no campo de incidência do imposto estadual. Juntou cópia de uma decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal.

No Acórdão JJF Nº 0220-04/13 (fls. 104/109 do PAF), citado pelo autuante, foi decidido que a mercadoria objeto da autuação não está compreendida na substituição tributária regida pelo Convênio ICMS 132/92, tendo em vista que, a exigência prevista no mencionado Convênio, apesar de se referir à mesma NBM/SH 8702.10.00, diz respeito à “*Veículos automotores para transporte de 10 pessoas ou mais, incluindo o motorista, com motor de pistão, de ignição por compressão (diesel ou semidiesel), com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, superior a 6m<sup>3</sup>, mas inferior a 9m<sup>3</sup>*”, enquanto que a mercadoria objeto da autuação tem volume interno de habitáculo superior a 9m<sup>3</sup>.” A cobrança do imposto seria improcedente, mas foi constatado que a mercadoria inserida na NF-e que ensejou a autuação está compreendida na substituição tributária prevista no Protocolo 41/2008, já que se trata de vendas de peças, partes e componentes para veículos automotivos, no caso carroceria.

Ficou caracterizado que ao contrário do que foi sustentado pela defesa, naquele PAF a operação objeto da autuação é a venda de carroceria, mercadoria enquadrada na substituição tributária.

Por outro lado, no PAF referente ao Acórdão JJF Nº 0037-03/13, fls. 141/144 dos autos, foi apurado que o produto discriminado na Nota Fiscal objeto da autuação consta que o veículo tem volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m<sup>3</sup>.

No presente caso, consta no campo “descrição do produto” nos DANFEs acostados aos autos (fls. 14 a 19): “ÔNIBUS URBANO SOB ENCOMENDA COM CARROCERIA DE NOSSA FABRICAÇÃO OPCIONAIS CONFORME CARACTERISTICAS SEGUINTE: ...”. No campo Informações

Complementares dos referidos DANFEs consta: “ESTE ÔNIBUS FOI BABRICADO DE ACORDO COM AS NORMAS ABNT NBR 14022 E 15570”

De acordo com os documentos acostados aos autos, especialmente os DANFEs números 047.677, 047683, 047687, 047692, 047702 e 047708 (fls. 14 a 19 do PAF), ficou comprovado que as mercadorias objeto da autuação se referem a operação interestadual de venda da produção do estabelecimento autuado para destinatário localizado neste Estado, relativamente a ônibus urbano sob encomenda, com capacidade para “36 passageiros + 2 auxiliar + 52 passageiros em pé”.

A questão a ser decidida nos autos é quanto à responsabilidade do autuado pela retenção e recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária, na condição de substituto tributário, nos termos do Convênio ICMS 132/92, que estabelece:

*“Cláusula primeira – Nas operações interestaduais com veículos novos classificados nos códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH, indicados no Anexo II, fica atribuída ao estabelecimento importador e ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS devido nas subseqüentes saídas até e inclusive a promovida pela primeiro estabelecimento revendedor varejista o entrada com destino ao ativo imobilizado”.*

No anexo II do referido Convênio consta o código 8702.10.00 - *veículos automóveis para transporte de 10 pessoas ou mais, incluindo o motorista, com motor de pistão, de ignição por compressão (diesel ou semidiesel), com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, superior a 6m<sup>3</sup>, mas inferior a 9m<sup>3</sup>.*

O autuado afirmou que não é uma operação de carroçarias para os veículos das posições 87.01 a 87.05, e sim, uma operação de “Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluído o motorista Ex 02; que a posição efetivamente ocupada pelo produto apresentado na nota fiscal em comento é da posição 87.02.1000 Ex 02 da TIPI, e que o produto Torino é um ônibus completo vendido pela Ciferal, composto de carroceria e chassi.

Além do esclarecimento prestado pelo defendente, consta informação nos DANFEs de que a alíquota do IPI é zero, conforme NCM 87.02.1000 – “EX 02”; mercadoria “ônibus Torino com capacidade para 36 passageiros + 2 auxiliar. Dessa forma, conclui-se que se trata de veículo com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m<sup>3</sup>

Vale salientar que no Anexo ao Convênio ICMS 132/92 consta o código NBM/SH 8702.10.00, em comento, porém o referido código está relacionado aos “Veículos automóveis para transporte de 10 pessoas ou mais, incluindo o motorista, com motor de pistão, de ignição por compressão (diesel ou semidiesel), com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, superior a 6m<sup>3</sup>, mas inferior a 9m<sup>3</sup>”.

No presente caso, está comprovado que o veículo objeto da autuação apresenta volume interno de habitáculo destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m<sup>3</sup>, portanto, não está compreendido na substituição tributária regida pelo Convênio ICMS 132/92, sendo improcedente a exigência fiscal.

Face ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 213080.0038/13-3**, lavrado contra **CIFERAL INDÚSTRIA DE ÔNIBUS LTDA.**

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de janeiro de 2014

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA