

**A. I. Nº** - 128966.0547/14-7  
**AUTUADO** - MARCOPOLLO S. A.  
**AUTUANTE** - JUSCELINO MARQUES VIDAL  
**ORIGEM** - IFMT/METRO

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO JJF Nº 0208-02/14**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. A operação objeto do presente lançamento de ofício é de venda, pelo impugnante, para comprador localizado no Estado da Bahia, de carroceria posicionada na NCM/SH sob o código 87021000, devidamente especificado na posição 72 do Anexo Único do Protocolo ICMS 41/2008, razão pela qual incidem os seus comandos. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 19 de junho de 2014 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$29.200,00, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado neste Estado (Protocolo 49/2008).

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 24 a 35, onde argüi em sua defesa, que não concorda com o lançamento, diante do fato de que a operação em apreciação reflete a compra e venda realizada pela impugnante, para a Empresa Expresso São Mateus Ltda., documentada através das notas fiscais de saída nº 120.397 e 120.216, sendo que o referido documento fiscal serve para a circulação da mercadoria “ônibus *Ideale com capacidade para 45 passageiros + 1 auxiliar, NCM 8702.1000-EX 02*” Conforme a Tabela TIPI que acosta, os produtos da 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 9m³”.

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA
87.02	Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluído o motorista.	
8702.10.00	Com motor de pistão, de ignição por compressão (diesel ou semidiesel)	25
Ex 01 -	Com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, superior a 6m³, mas inferior a 9m³	10
Ex 02 -	Com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m³	0
8702.90	Outros	
8702.90.10	Trólebus	0
8702.90.90	Outros	25
	Ex 01 - Com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, superior a 6m³, mas inferior a 9m³	10
	Ex 02 - Com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m³	0

Transcreve, de igual modo, o teor do Protocolo ICMS 41, de 04 de abril de 2008, em sua cláusula primeira, entendendo que a substituição tributária instituída por tal diploma aplica-se somente às operações com os produtos descritos no Anexo Único (Acrescido pelo Protocolo ICMS 49/08, com efeitos a partir de 01.06.08).

Analisa o Anexo Único do referido Protocolo, afirmando que daí verifica que os produtos objeto das operações fiscalizadas não se enquadram nos produtos arrolados no anexo, isto porque o mesmo refere, em sua posição 72 o seguinte produto: “Carroçarias para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluídas as cabinas”.

Afirma ser a posição efetivamente ocupada pelo produto representado pela nota fiscal em comento 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>”.

Chama atenção para a diferença: o protocolo aplica-se às carrocerias para veículos. Já a TIPI menciona o veículo automóvel completo (carroceria + chassi). O produto IDEALE é um ônibus completo vendido pela Marcopolo, composto de carroceria e chassi.

Destarte, defende que os produtos por ela vendidos não estariam sujeitos à substituição tributária, pois não se enquadram na situação hipotético-condicional da norma veiculada pelo Protocolo 41/2008.

Verifica do próprio campo “informações Complementares” das notas fiscais nº 120.397 e 120.216 que o produto goza de alíquota zero de IPI conforme NCM 87.02.1000 – “EX 02”, e caso a operação fosse de venda somente da carroceria (sem o chassi) o enquadramento fiscal seria 87.07, conforme Tabela TIPI, qual seja:

87.07	Carroçarias para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluídas as cabinas.
-------	---

Neste caso, aduz, poder-se-ia falar em substituição tributária. Contudo, repisa que as operações em testilha não são 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 sua fabricação).

Traz decisões emanadas nas 3ª e 4ª Juntas de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual do Estado da Bahia no mesmo sentido daquele ponto de vista que defende.

Esclarece que no caso em tela, independentemente do chassi ser adquirido pela 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 autuada, ocorre o processo de industrialização e após, o veículo é entregue completo ao cliente, entendendo-se como completo chassi + carroceria. Evidentemente a classificação a ser dada pela empresa da encomenda será a que corresponder ao produto que sair do estabelecimento depois de concluída a industrialização, e nesse sentido, transcreve Pareceres Normativos CST 206/70 e 378/71, os quais regulamentam e expressamente condizem com as alegações postas.

Consigna que tem como operação 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.

Após concluído este processo, assegura emitir 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.

Esclarece 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, diante da situação deve prevalecer a verdade material.

Passa a expor tese doutrinária, transcrevendo trechos acerca da matéria, colacionando decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 148.03, e desta forma, entende cristalina a aplicação no procedimento administrativo tributário da prevalência da verdade material sobre a verdade formal.

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, posiciona-se no sentido do cancelamento do presente Auto de Infração.

Informação fiscal prestada às fls. 86 a 91 pelo autuante, esclarece que para que, efetivamente, existisse a venda de ônibus necessário seria que a MARCOPOLO S.A 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 os chassis sobre os quais foram montadas as carrocerias são bens do ativo de propriedade da adquirente, conforme DANFES 120398 e 120217 de devolução dos chassis CFOP é 6925, que vem a ser retorno de mercadoria recebida para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando aquela não transitar pelo estabelecimento do adquirente, sendo classificadas neste código as remessas, pelo estabelecimento industrializador, dos insumos recebidos, por conta e ordem do adquirente, para industrialização e incorporados ao produto final, nas hipóteses em que os insumos não tenham transitado pelo estabelecimento do adquirente. O valor dos insumos nesta operação deverá ser igual ao valor dos insumos recebidos para industrialização.

Fala que a impugnante se apegue ao fato de que promove a saída de ônibus para tentar afastar a aplicação do regime de substituição tributária concluindo paradoxalmente que, apesar de exercer a atividade de fabricação e montagem industrial de carrocerias, não vende carrocerias.

Afirma agir contraditoriamente a autuada, já que no próprio corpo dos DANFES de venda consta a informação de que as carrocerias são de fabricação da impugnante.

Todavia, parte da argumentação defensiva contida “*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 cabinas*”, 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) e não havendo previsão no Anexo Único de carroçaria/cabine para chassi, que não é veículo, como afastar a dúvida? Questiona se a venda de carroceria para bugres não seria alcançada pela tributação.

Nesta situação, entende ser o mais coerente se valer da lógica gramatical. 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” indicar relação de finalidade entre os objetos ao passo que a preposição “de” indica relação de posse/propriedade. Deste modo, ao seu ver, seria 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.

Portanto, posiciona-se no sentido de que a devolução do “chassi” pela impugnante (DANFES 120398 e 120217) originariamente adquirido pelo destinatário para integração ao ativo fixo, e a venda da mercadoria carroçaria (DANFES 120397 e 120216) 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 insiste na manutenção da autuação.

Reafirma diante do que foi exposto, que a operação é, sim, com carroceria (posição 8707) para os veículos das posições 8701 a 8705 incluída no Protocolo 41 de 2008, situação que, como se vê pelos julgamentos em primeiro e segundo grau que transcreve.

Por tais razões, entende que o lançamento deva ser julgado procedente, não se acatando a alegação defensiva.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização: Falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado neste Estado.

Analisando-se as peças processuais, observo que à fl. 03, consta o Termo de Ocorrência Fiscal, lavrado em 19 de junho de 2014, o qual procede a apreensão das mercadorias arroladas neste lançamento, relatando o motivo da retenção da mercadoria no Posto Fiscal.

Verifico, também, que o lançamento foi realizado em 19 de junho de 2014, em observância ao disposto no artigo 31-A do RPAF/99, especialmente o seu § 7º que determina que “A lavratura do Termo de Apreensão será seguida, quando for cabível, após a fase de averiguação que porventura o caso requeira, da lavratura do Auto de Infração”. Isso significa dizer que a norma legal foi seguida.

Constato, de igual forma, que após a lavratura do Auto de Infração, a empresa autuada foi devidamente comunicada do fato, consoante assinatura no corpo do próprio lançamento e que resultou na interposição da impugnação administrativa, encaminhada via SEDEX sob o número SF 475767503 BR, a qual não somente aborda a autuação, como a contesta.

Daí por que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, visto que no lançamento de ofício inexistiu erro no enquadramento legal ou dissonância entre a verdade material dos autos, tendo o sujeito passivo atacado a matéria, objeto da autuação, com muita clareza e precisão, o que demonstra inexistir qualquer cerceamento ao direito de defesa.

Dessa forma, por estarem presentes os elementos de validade do lançamento, insculpidos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99, adentro no exame do mérito do mesmo.

A este respeito, a autuação reporta-se a cobrança da falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado neste Estado.

A imputação ao sujeito passivo, reitere-se, é relativa a falta de retenção do imposto pelo remetente, na condição de sujeito passivo por substituição, em relação à mercadoria (veículo tipo ônibus completo), enquadrada no regime de substituição tributária conforme Convênio ICMS 132/92 combinado com os Protocolos ICMS 41/08 e 49/08, referente às Notas Fiscais Eletrônicas nº 120.397 (fl. 09) e 120.216 (fl. 12), sem recolhimento do ICMS substituição tributária.

Da análise das peças processuais, duas possibilidades podem ocorrer: a primeira, se a operação objeto do lançamento se referisse a venda de ônibus completo, inclusive com número de chassi e de motor, combustível, potência, etc. Sendo assim, o entendimento já sedimentado neste órgão julgador é de que não é cabível a substituição tributária estabelecida pelo Protocolo ICMS 41/2008, relativo às operações com peças, partes, componentes e demais produtos listados no Anexo Único (acrescido pelo Protocolo ICMS 49/08), uma vez que não se trata de venda somente da carroceria das posições 87.01 a 87.05.

Por outro lado, entendo que tal mercadoria, de igual forma, não está sujeita à substituição tributária prevista no Convênio ICMS 132/92, por se tratar de veículo com volume interno de habitáculo destinado a passageiros e motorista, **igual ou superior a 9m**, enquanto que o citado acordo interestadual prevê em suas cláusulas exigência relativa a: “*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>*”.

Já a nova legislação regulamentar que baseou a autuação (Decreto 13.780/12), com vigência a partir de 01 de abril de 2012, em seu artigo 289, remete para o seu anexo 01, item 42.1 o tratamento tributário da substituição tributária para veículos automotores novos (automóveis de passageiros, jipes, ambulâncias, camionetas, furgões, "pick-ups" e outros veículos): 8702.10.00; 8702.90.90; 8703.21.00; 8703.22.10; 8703.22.90; 8703.23.10; 8703.23.90; 8703.24.10; 8703.24.90; 8703.32.10; 8703.32.90; 8703.33.10; 8703.33.90; 8704.21.10; 8704.21.20; 8704.21.30; 8704.21.90; 8704.31.10; 8704.31.20; 8704.31.30; 8704.31.90.

Observo que a citada mercadoria 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 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>"*, enquanto que a mercadoria objeto da autuação tem volume interno de habitáculo superior a 9m<sup>3</sup>.

Dessa forma, a princípio, o lançamento deveria ser julgado improcedente. Todavia, a segunda possibilidade é a de que a operação refira-se a venda de carroceria montada sobre chassi de terceiro, no caso a encomendante, e pertencente ao seu ativo imobilizado, e ao analisar o Protocolo ICMS 41/2008, alterado pelo Protocolo ICMS 49/2008, do qual os Estados da Bahia e do Rio Grande do Sul são signatários, fica cristalino que nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no seu Anexo Único, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, relativo às operações subsequentes.

Esta cobrança de substituição tributária prevista no Protocolo ICMS 41/2008, é cabível, tendo em vista que a citada mercadoria se encontra listada no Anexo Único do mencionado acordo interestadual, no item 72, o qual inclui em tal sistemática *"Carroçarias para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluídas as cabinas"* (grifei), já que se trata de venda de peças, partes e componentes para veículos automotivos, no caso carroceria.

Ou seja: contrariamente à operação sustentada pela defendente, a operação objeto da autuação é de venda de carroceria, uma vez que na forma dos documentos de fls. 10 e 11, os chassi recebidos para colocação das respectivas carrocerias estão sendo devidamente retornados ao remetente.

Pelo exposto, em razão das mercadorias inseridas nas Notas Fiscais Eletrônicas cujos DANFES (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica) ensejaram a autuação ora apreciada (120.397 e 120.216), constantes às fls. 09 e 12, respectivamente, estarem compreendidas na substituição tributária prevista no Protocolo ICMS 41/2008, entendendo devida a substituição tributária, e conseqüentemente cabível o lançamento do crédito tributário.

Importante ressaltar a existência de precedentes em tal entendimento, a exemplo dos Acórdãos CJF 0362-12/11 e CJF 0167-12/12, prolatados pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, nos quais os ilustres Conselheiros Rodrigo Lauande Pimentel e Carlos Henrique Jorge Gantois proferiram os votos condutores dos referidos Acórdãos, sendo acompanhados de forma unânime.

Neste última decisão, assim se posicionou o Relator:

*"Da análise do mérito, de igual modo não vislumbro respaldo nas alegações recursais, pois pude constatar que a operação que gerou o lançamento de ofício em combate está consubstanciada na nota fiscal acostada à fl. 09 dos autos. Este documento fiscal, que acobertou a operação, refere-se à venda efetuada pelo recorrente para comprador localizado no Estado da Bahia, de carroceria posicionada sob o código NCM 87021000, devidamente especificado na posição 72 do Anexo Único do Protocolo ICMS 41/2008. Tal posição descreve "Carroçarias para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05,*

*incluídas as cabinas". Como bem asseverou o autuante, a posição 87.02 encontra-se entre 87.01 e 87.05, logo foi correta a caracterização da infração em foco.*

*O Protocolo ICMS 41/2008, alterado pelo 49/2008, do qual os Estados da Bahia e do Rio Grande do Sul são signatários, deixa claro que nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no seu Anexo Único, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, relativo às operações subsequentes.*

*Assim sendo, os documentos apontados na Decisão recorrida e a legislação aplicável embasam o lançamento de ofício. Por conseguinte, voto para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, de modo a manter a Decisão recorrida".*

Posso mencionar, igualmente, o Acórdão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que, por unanimidade acompanhou o relator, Conselheiro Edmundo José Bustani Neto, e resultou no Acórdão CJF 0402-11/13, no qual a empresa Marcopolo S. A. figura no pólo passivo, em situação idêntica àquela ora analisada. Assim se fundamenta decisão:

*"Entendo como devida a exação cobrada e, portanto, procedente o Auto de Infração em tela. Devo dizer, de início, que em relação ao argumento lançado em sua razões recursais de que o produto fabricado pelo contribuinte é um veículo completo, e não chassi, não deve prosperar. Comungo com o mesmo entendimento do autuante, quando prestou suas informações fiscais à fls. 28 e 29, quando afirma que :*

*"Com efeito, pois para que, efetivamente existisse realmente a venda de ônibus necessário seria que a MARCOPOLO 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 os chassis sobre os quais foram montadas as carrocerias são bens do ativo de propriedade da adquirente, conforme DANFES de devolução 60916 (...)."*

*Depois, continua dizendo, na informação que:*

*"no próprio corpo dos DANFES de venda 60915 (folha 10) consta a informação de que a carroceria é de fabricação da impugnante."*

*Com isso, entendo que efetivamente trata-se de operação com chassi. Assim, nos termos do Protocolo ICMS 49/08, que são signatários os Estados do Rio Grande do Sul e Bahia, fica determinado que a substituição tributária nas operações interestaduais com peças, partes, componentes e acessórios e demais produtos listados no Anexo Único, realizadas entre seus signatários atribuiu ao remetente a qualidade de substituto tributário e a consequente responsabilidade pela retenção do tributo, devendo ser recolhido através da competente GNRE.*

*Comungo com o entendimento de piso no sentido de que o produto comercializado está elencado no item 72 do anexo do único protocolo citado alhures. De acordo com o DANFE nº 60.915 (fl. 10 dos autos) percebo que a operação realizada pela Recorrente trata-se de operação de venda interestadual de produção do estabelecimento do próprio Recorrente, que está localizado no Estado do Rio Grande do Sul, para o destinatário localizado no Estado da Bahia. Por sua vez, o bem objeto da demanda tem o seu NCM registrado sob nº 87021000. Logo, a posição constante na nota fiscal adrede mencionada, 87.02, está entre o intervalo de posições mencionadas nos protocolos, razão pela qual não há como se acolher os argumentos expostos no Recurso Voluntário.*

*Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo-se intacta a decisão de piso".*

Algumas observações são pertinentes: a primeira delas, é que, a prevalecer a ótica do sujeito passivo, o Protocolo ICMS firmado, não teria qualquer utilidade em relação aos seus efeitos, desde quando empresas encarregadoras de veículos, nas quais a autuada se inclui, não têm por

hábito vender o ônibus completo, e sim, como no caso presente, e a documentação apenas ao processo apenas confirma, receber o chassi do veículo, e sobre o mesmo confeccionar e instalar a carroceria.

Além disso, é preciso se observar também, outras peculiaridades relativa à matéria, como o preço do veículo autuado. No site [www.mrvendadeonibus.com.br](http://www.mrvendadeonibus.com.br), é possível se encontrar ofertado ônibus Mercedes-Benz OF 1722, com carroceria Marcopolo Ideale, mesma da autuação, ano 2010/2010, por R\$ 200.000,00, o que não corresponderia a um veículo equivalente, novo, ano 2014, com preço em torno de R\$ 140.000,00, como aqueles objeto da autuação.

Também no site <http://www.cisiotar.com.br/info.php?id=1204>, o mesmo modelo de carroceria Ideale, montando sobre chassi Mercedes Benz, ano 2010, encontra-se à venda por R\$ 230.000,00.

Da mesma maneira, o site <http://www.revendadeonibus.com.br/onibus-rodoviaros-s3/>, igualmente dedicado a comercialização de veículos rodoviários, apresenta para venda, ônibus Mercedes Benz, ano 2010, carroceria Marcopolo Ideale, por R\$ 210.000,00, o que nos leva à conclusão de que, caso a operação autuada fosse relativa a ônibus, tal valor destacado na nota fiscal estaria abaixo daquele de um veículo com mais de quatro anos de uso, sabidamente depreciado em seu valor.

Por outro lado, notícia acerca do lançamento de nova carroceria de ônibus da empresa autuada, encontrada em <http://blogpontodeonibus.wordpress.com/2012/09/25/conheca-o-audace-o-novo-onibus-da-marcopolo/>, afirma textualmente, em notícia publicada em setembro de 2012 que "*E é justamente por conta destas faixas de mercado no fretamento que a Marcopolo vai manter a linha de seu modelo básico, Ideale 770.*

*'De forma alguma o Ideale vai sair de linha agora. O modelo já se tornou um campeão de vendas aqui no Brasil. Nós estamos colocando um produto a mais em nosso portfólio que é o Audace. Como é que estamos hoje neste segmento? Nós temos o Ideale, agora o Audace e já o Viaggio 900 em linha, além de outros produtos mais sofisticados que também podem ser usados em fretamento. A gente vai procurar manter a liderança neste segmento e inclusive agregar mais venda' – disse Paulo Coro.*

*Em 2012, por conta da queda no nível de atividade econômica global e das renovações de frota antecipadas no ano passado devido às mudanças de padrões de emissão de poluentes que deixaram os ônibus mais tecnológicos e mais caros, as vendas de ônibus de fretamento em todo o mercado não podem ser tomadas como parâmetro.*

*Mas em média, entre todas as marcas, o fretamento demanda de 2,8 mil a 3 mil ônibus novos por ano para o mercado interno".*

Mais adiante, conclui: "*Se na categoria, o Audace fica entre os modelos Ideale 770 e Viaggio 900, com os preços não é diferente.*

**Só a carroceria do Ideale, sem o chassi, custa R\$140 mil.** *A do Viaggio 900, o ônibus mais simples da linha G 7, sai por R\$ 190 mil. Já a carroceria Audace deve ser oferecida com valor entre R\$170 e R\$180 mil."* (grifos do relator)

E conclui: "*A encarregadora de Caxias do Sul, no Rio Grande do Sul, afirma que as poltronas do Audace são as mais largas, logo as mais confortáveis, da categoria de ônibus de fretamento. A largura é de 1030 milímetros. Há duas opções de assentos, de 420 mm e 435 mm. O revestimento foi modernizado em relação aos outros ônibus da marca, em especial na comparação com o Ideale".*

Ou seja, fica, pois, bastante claro que a operação objeto do lançamento, não é a comercialização de ônibus, até pelo seu valor, comparado com aquele informado na matéria jornalística, e sim, a de carrocerias. Assim sendo, não há como acolher a tese de que a sua mercadoria não estaria abrangida pela norma tributária que determina a sujeição passiva por substituição, relativamente a operações interestaduais realizadas pela defendente com estabelecimento localizado no Estado

da Bahia, razão pela qual entendo ser a autuação pertinente, e voto no sentido de que o lançamento seja julgado procedente.

### VOTO DIVERGENTE

O exame dos autos é revelador de que há uma divergência no tratamento dos fatos objetos da presente autuação, entre o autuante e a autuada, pois cada uma das partes faz referência a um tipo de mercadoria distinta.

De fato, para o autuante, trata-se de apreensão de carrocerias p/ ônibus, conforme fez constar do Termo de Ocorrência Fiscal nº 128966.0521/14-8, cuja cópia se encontra às folhas 03 a 04. Já para a autuada, trata-se de veículo automotor novo da posição NCM 8702.10.00, conforme faz constar de sua impugnação, à folha 26, cujo trecho vai reproduzido a seguir.

“O referido documento fiscal serve para a circulação da mercadoria ‘ônibus ideale com capacidade para 45 passageiros + 1 auxiliares, NCM 8702.1000-EX 02’.

Conforme a Tabela TIPI (doc. 04), os produtos da 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 9m³.’”

Como se vê, a correta especificação da mercadoria objeto da operação autuada é fator indispensável ao deslinde da presente questão uma vez que, dessa decisão, decorrerá a submissão ou não, dos fatos à normatividade do Protocolo ICMS 41/2008.

Examinando os DANFE's 120.397 e 120.216, objetos da autuação (folhas 09 e 12), é possível constatar que as mercadorias apreendidas estão descritas como “ÔNIBUS RODOVIÁRIO SOB ENCOMENDA COM CARROCERIA DE NOSSA FABRICAÇÃO OPCIONAIS CONFORME CARACTERÍSTICAS SEGUINTE: ...”, conforme consta do campo “DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇOS”. O código NCM informado é “8702.1000” (vide campo “NCM/SH”), o qual se refere a “Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluindo o motorista - com motor de pistão, de ignição por compressão (diesel ou semidiesel)”, conforme tabela TIPI.

Examinando o conteúdo da impugnação, nota-se que a operação autuada foi descrita como industrialização efetuada pela Marcopolo S/A, a partir de encomenda feita pela Expresso São Matheus Ltda. Para efetivar a montagem da carroceria, a fábrica fez uso do Chassi, recebido da empresa encomendante, conforme explicita a empresa Marcopolo em sua impugnação, em trecho abaixo reproduzido.

“É oportuno consignar que a impugnante tem como operação 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.”

Tal compreensão está amparada na leitura dos DANFE's às folhas 10 e 11, nos quais se encontra descrita a mercadoria como “CHASSI MB OF 1721 EURO V CL”, e consignado o CFOP “6925” relativo a “retorno de mercadoria recebida para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando aquela não transitar pelo estabelecimento do adquirente”.

Ora, a emissão de tais documentos fiscais, associados às saídas dos ônibus, só evidencia que a empresa fabricante fez uso do Chassi enviado pela Expresso São Matheus Ltda., conforme acima explicitado. Cotejando, então, as provas com as versões dadas pela impugnante e pelo autuante, impõe-se a conclusão de que a operação autuada refere-se ao “retorno” de uma operação de “remessa para industrialização por encomenda”, cujo chassi foi remetido pela encomendante.

Assim, a operação autuada ocorre no contexto de uma relação contratual pela qual a empresa Marcopolo S/A recebe o chassi da empresa Expresso São Matheus Ltda., a título de “remessa



para industrialização por encomenda”. Sobre o chassi recebido, a impugnante monta a carroceria. Num momento subsequente, há o “retorno da industrialização” do ônibus, devidamente montado, com destino ao estabelecimento da empresa encomendante.

Considerada a realidade fática retratada acima, a primeira conclusão a que se pode chegar é no sentido de que a mercadoria objeto da apreensão foi “veículo automotor novo da posição NCM 8702.10.00 - EX 02 (com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m<sup>3</sup>), conforme descreve a impugnante em sua peça defensiva.

Não há relevância, aqui, para o fato de que a sua fabricação tenha ocorrido a partir do chassi enviado pela própria adquirente, pois o que interessa é que a mercadoria circulante se define como “ônibus”, com todas as suas características.

Sendo isto verdade, não pode, o autuante, fazer incidir o Protocolo ICMS 41/2008, pois sua normativa abrange apenas os componentes do veículo, mas nunca o produto já industrializado, conforme se extrai de sua ementa e da cláusula primeira, abaixo reproduzidas.

“PROTOCOLO ICMS 41, DE 4 DE ABRIL DE 2008

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças.

Cláusula primeira. Nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios (grifos acrescidos) e demais produtos listados no Anexo Único deste protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às operações subsequentes.”

O próprio Convênio 132/92 não tem aplicabilidade já que só tem previsão de retenção do ICMS por substituição tributária quando se tratar de veículos inferiores a 9 m<sup>3</sup>, conforme se extrai da leitura de sua cláusula primeira.

“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 do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas até e inclusive à promovida pelo primeiro estabelecimento revendedor varejista ou entrada com destino ao ativo imobilizado.

ANEXO II

CÓDIGO NBM/SH	DESCRIÇÃO
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 6M3, MAS INFERIOR A 9M3.

...”

Como o ônibus apreendido possui volume igual ou superior a 9 m<sup>3</sup>, também não se enquadra no regime de substituição instituído pelo convênio supracitado.

Neste sentido é a jurisprudência desta 4ª JF, conforme Acórdão JF nº 0292-04/10, cuja ementa vai reproduzida a seguir.

“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 na cláusula primeira do Convênio ICMS 132/92, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com veículos automotores, atribuindo ao importador e ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.” (Secretaria da Fazenda - Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF); 4ª Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão JF nº 0292-04/10; AI nº 124157.0770/09-8; Autuado: Marcopolo S.A.; Autuante: Antônio José Dos Santos; Origem: IFMT-DAT/METRO - Internet - 08.10.10).”

Essa é, igualmente, a jurisprudência da 5ª JF, a qual exarou o Acórdão JF Nº 0289-05/10,

“Do exame dos autos constato que a assiste razão ao contribuinte autuado. A operação objeto do lançamento fiscal, acobertada pela NF-e (DANFEs de nº 0100138 serie 2 emissao 29.09.2011), refere-se a produto não incluso no regime de substituição tributária de veículos automotores, nos termos do Convênio ICMS 132/92.

Nos termos do citado Convênio, o regime da ST alcança apenas as operações envolvendo veículos para transporte de 10 ou mais pessoas “com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, superior a 6m³, mas inferior a 9m³”. A contrário “sensu”, as operações que envolvam veículos que não apresentem essas características não se encontram sujeitas ao regime do pagamento antecipado, em razão de não terem sido incluídos no Anexo II do Convênio ICMS 132/92.

No caso concreto, restou provado que o produto descrito na peça acusatória pela própria Fiscalização, contém a seguinte qualificação “Circulação de produtos/Bens tributados (Minibus - Fiat) c/ volume interno maior que 9m³ NCM 87021000”. Diante do exposto, fica evidente que a operação autuada não se encontra sujeita à incidência de ICMS/ST, pois o fato do veículo estar classificado na posição NCM 8702.10.00 não é suficiente para atrair a incidência do regime da antecipação do imposto.

...”

A 1ª CJF possui entendimento nessa mesma linha, conforme decisão unânime exarada mediante Acórdão JF nº 0331/04-10.

“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 na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 132/92, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com veículos automotores, atribuindo ao importador e ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.” (Secretaria da Fazenda - Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF); 1ª Câmara de Julgamento Fiscal; Acórdão CJF nº 0245-11/11; Recurso de Ofício - Acórdão 4ª JF nº 0331/04-10; AI nº 124157.0769/09-0; Recorrente: Fazenda Pública Estadual; Recorrido: Marcopolo S.A.; Origem: IFMT-DAT/METRO - Internet - 24/08/2011).”

Assim, descabe fazer incidir o ICMS substituição tributária sobre a venda da carroceria, pois tal componente foi “consumido” durante o processo de montagem, deixando, a partir de então, de ter existência física, para incorporar-se ao produto daí resultante, qual seja, o ônibus.

Diante do exposto, peço vênha ao nobre relator para abrir divergência e votar no sentido da IMPROCEDÊNCIA do presente auto de infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **128966.0547/14-7** lavrado contra **MARCOPOLO S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no

valor de **R\$29.200,00**, acrescido da multa de 60% prevista, artigo 42, inciso II, alínea “e”, na Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 21 de outubro de 2014.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR/VOTO DIVERGENTE