

PROCESSO - A. I. Nº 128966.0547/14-7
RECORRENTE - MARCOPOLLO S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0208-02/14
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO
INTERNET - 05/02/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0014-12/15

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Não incide ICMS de substituição tributária sobre a venda da carroceria, pois o processo de construção de uma carroceria é parte integrante do processo de construção da mercadoria “ônibus”, sendo possível afirmar que tanto o chassi como a carroceria foram consumidos no processo de montagem do “ônibus”, e, constam nos autos que o produto final produzido e entregue ao encomendante é escrituração dos registros pertinentes a dois ônibus de número de chassi e carrocerias definidos. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente o Auto de Infração, para exigir do recorrente imposto no valor de R\$29.200,00, acrescido da multa de 60%, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado em 19/06/2014 decorre de uma única infração cuja acusação é de haver o contribuinte deixado de proceder à retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado neste Estado (Protocolo ICMS 49/2008).

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 2ª JJF decidiu, por unanimidade, que é Procedente o Auto de Infração, conforme transcrição do voto condutor abaixo, *in verbis*:

VOTO

(...)

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 subsequentes, 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 6m³, mas inferior a 9m³”.

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.

Observe 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 6m³, mas inferior a 9m³”, enquanto que a mercadoria objeto da autuação tem volume interno de habitáculo superior a 9m³.

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, entendo 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 pode 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 a 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 suas 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 conseqüente 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 pelo 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 o autuado se inclui, não têm por hábito vender o ônibus completo, e sim, como no caso presente, e a documentação apensa ao processo apenas confirma, receber o chassis 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, 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 chassis 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 o autuado, 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 o autuado, 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 9m³), 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 subseqüentes.”

O próprio Convênio ICMS 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 m³, 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 subseqüentes 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 m³, também não se enquadra no regime de substituição instituído pelo convênio supracitado.

Neste sentido é a jurisprudência desta 4ª JJF, conforme Acórdão JJF 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 subseqüentes saídas. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.” (Secretaria da Fazenda - Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF); 4ª Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão JJF 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 JJF, a qual exarou o Acórdão JJF 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 inclusos 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 subseqüentes 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 vênia ao nobre relator para abrir divergência e votar no sentido da IMPROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

Devidamente intimado, o autuado interpõe Recurso Voluntário, tempestivo, colacionadas às fls. 118 a 126.

Em seu arrazoado, após breve relato dos fatos, o recorrente passa a discutir e discorrer sobre a não incidência do ICMS nas operações objeto da autuação. Aduz que o produto que fabrica é um veículo completo, denominado ônibus, independentemente de o chassi ter sido de sua aquisição ou ter sido entregue por cliente particular para montagem de carroceria sob encomenda do mesmo - afirma que o dito veículo, de sua fabricação, está enquadrado como produto final.

Esclarece que após seu cliente lhe ter entregue o chassi, tem início o processo de encarroçamento, que quando finalizado, o veículo completo é entregue ao seu cliente, razão pela qual, a classificação a ser dada pelo recorrente será a que corresponder ao produto que sair do estabelecimento depois de concluída a industrialização. Nesse contexto, evoca e colaciona os Pareceres Normativos CST nºs 206/70 e 378/71, arrematando que “... tem como operação a fabricação e comercialização de ônibus com o insumo de chassi que é fornecido pelo cliente.”

Nessa mesma linha, diz que na operação de industrialização por encomenda de ônibus, recebe o chassi do cliente e efetua a fabricação e montagem da carroceria resultando em um processo industrial de fabricação de ônibus (veículo automotor para o transporte de passageiros). Concluído tal processo, emite documento fiscal de venda do veículo completo, ônibus, resultado da industrialização, fazendo referência ao chassi recebido para fabricação no corpo da nota fiscal.

Lembra que a mercadoria a que efetivamente se dá saída (remessa para o encomendante) é a mercadoria ônibus, não sendo, portanto, partes isoladas (chassi e/ou componentes mecânicos).

Analisando a tabela TIPI, diz que o seu produto deve ser enquadrado na posição 8702.10.00 EX02 –

“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 9 m³”.

Evocando a cláusula primeira do Protocolo ICMS 41/2008, que transcreve, aduz que a substituição tributária ali instituída, aplica-se apenas às operações com os produtos descritos no Anexo Único (Acrescido pelo Protocolo ICMS 49/08, efeitos a partir de 01.06.08), e que a análise do referido Anexo único leva à conclusão de que o produto objeto da autuação não encontra enquadramento nos produtos ali listados, haja vista que na posição 72 se encontra o produto *“Carroçarias para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluídas as cabinas”*, contra a posição efetivamente ocupada pelo produto objeto da autuação que é 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 9 m³).

Nesse contexto, afirma que o protocolo aplica-se às carrocerias para veículos, enquanto que a TIPI menciona o veículo automóvel completo (carroceria + chassi), sendo, dessa maneira, o produto vendido pelo recorrente não sujeito à substituição tributária, vez que não se enquadra na situação prevista pelo Protocolo ICMS 41/2008.

Lembra que no campo de informações Complementares da Nota Fiscal nº 060.915 há registro de que o produto goza de alíquota zero de IPI conforme NCM 87.02.1000 – “EX 02”, também lembrando que caso a operação fosse de venda somente da carroceria (sem o chassi) o enquadramento fiscal seria 87.07, conforme Tabela TIPI, quando efetivamente se poderia falar em substituição tributária.

Diz que a sua tese é corroborada pelo entendimento pacificado na 3ª, 4ª e 5ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, bem como pelo voto divergente expresso na Decisão de piso, o que determina a cristalina nulidade concernente ao erro no enquadramento legal da suposta infração, bem como na evidente dissonância entre a verdade material e a capitulação imposta.

Do exposto, pugna pelo provimento do seu Recurso Voluntário, para que seja reformada a Decisão de piso no sentido de que seja declarada a insubsistência da acusação fiscal e, consequentemente, extinto o Auto de Infração.

Em razão de comandos regulamentares e do valor em discussão, não há Parecer da PGE/PROFIS.

VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Cinge-se o presente Recurso à apreciação das razões recursais atinentes à Decisão de primo grau que julgou procedente a acusação fiscal de que o Sujeito Passivo deixou de proceder à retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado neste Estado (Protocolo ICMS 49/2008).

Da análise dos autos, verifico que o Sujeito Passivo, após explicar a forma através da qual se processa a industrialização e venda do seu produto, aduz que a mercadoria objeto da imputação fiscal tem enquadramento na posição 8702.10.00 EX02 da tabela TIPI, que corresponde a *“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 9 m³”*, também aduzindo que o produto *“ônibus”* deriva de processo de industrialização, em cujo chassi lhe é enviado pelo encomendante para que sobre ele seja montada carroceria de especificações pré-determinadas e contratadas pelo seu cliente, tudo a revelar que trata-se de um processo industrial que resulta no produto *“ônibus”*, composto de chassi e carroceria.

O deslinde do feito requer uma análise de fatos anteriores ao fato imponible, pois, da definição

de certos parâmetros é que se poderá decidir a querela. É o que farei a seguir, baseado em fatos que me parecem incontestáveis.

Primeiro, vejo que um “*Encomendante*” forneceu ao Sujeito Passivo um chassi para encarroçamento. Segundo, o Sujeito Passivo procedeu à construção de uma carroceria atendendo especificações e especificidades definidas pelo encomendante. Terceiro, o Sujeito Passivo entrega ao encomendante um ônibus, composto de chassi e carroceria, por meio de DANFE que tem como natureza de operação a “*venda produção do estabelecimento*”, que deu azo à autuação. E quarto, o Sujeito Passivo emite DANFE com natureza de operação a “*Ret. Mer. Rec. Ind. CNT. Ord. Adq. Mer. Qdo. Ñ TR. est. Adq.*”, que tem como destinatário o também encomendante.

Os primeiros DANFE's, de nºs 120.397 e 120.216, especificam como mercadorias “*ônibus rodoviário sob encomenda com carroceria de nossa fabricação opcionais conforme características seguintes ...*”, montadas sobre chassi nºs 9BM384078EB956236 e 9BM384078EB956221 (indicação no documento fiscal). Os segundos DANFE's, de nº 120.398 e 120.217, atinentes a *Ret. Mer.*, especificam chassi modelo MB OF 1721 V CL de nº 9BM384078EB956236 e 9BM384078EB956221.

A lógica da transação que envolve a aquisição de um ônibus, em regra, é aquela em que uma determinada pessoa, natural ou jurídica, adquire um chassi, aí entendido que não é a Empresa encarroçadora, envia o dito chassi (absolutamente imprestável a qualquer tipo de transporte sem uma carroceria) para um fabricante encarroçador, que construirá uma carroceria sobre o chassi atendendo a uma encomenda específica para a construção de um veículo “ônibus”, com características, por vezes, bastante específicas, em razão das infinitas possibilidades de configuração do veículo.

Importante ressaltar que nesse processo de construção de uma carroceria, o manuseio do chassi, sendo adaptado às características construtivas da carroceria, é absolutamente indiscutível sob o ponto de vista da legislação que define quando um produto pode ser considerado industrializado, haja vista que o chassi sofre alterações, ainda que de pequena monta, pelo simples fato de que a fixação/construção da carroceria sobre um chassi se dá pela adaptação e agregação de longarinas de aço e implementos outros, cuja ausência impedem que um ônibus (chassi e carroceria) possa existir.

O que se disse acima é exatamente o espelho da situação dos autos, lembrando que o nível de manipulação do chassi pode ser imensamente maior, caso o chassi seja construído de forma a permitir diversos tamanhos de carrocerias, tanto no comprimento quanto na altura.

Dito isso, a primeira conclusão a que se chega é que apesar de o encomendante adquirir um chassi e enviar para a encarroçadora para fabricação de uma carroceria, o dito chassi passou, efetivamente, por um processo de industrialização para, agregado a uma carroceria desse origem a um “ônibus”.

O documento fiscal que faz o retorno do chassi ao seu efetivo dono (encomendante da carroceria), de fato, deverá existir, pois, de outra maneira, a circularização não se completaria, haja vista que o chassi foi adquirido pela Expresso São Matheus Ltda., que o enviou diretamente do fabricante para que sobre ele fossem construída uma carroceria, que por sua vez, após concluído o processo de fabricação do ônibus, devolveu, documentalmente, o chassi ao seu proprietário, este, em conformação diversa da original.

Feitas essas considerações primeiras, avanço sobre a definição da classificação do veículo, mercadoria objeto da autuação.

Entendeu equivocadamente o autuante que apreendeu carrocerias para ônibus, conforme consta do Termo de Ocorrência. Tal equívoco se dá, entre outros motivos, pelo fato de que uma carroceria para ônibus não circula de maneira autônoma, exigindo, necessariamente, que esteja construída sobre um chassi, conjunto esse denominado “ônibus”.

Ora, se o que se discute tem essência na definição da mercadoria, que no caso trata-se de

“ônibus”, com base nessa premissa, há que se buscar o enquadramento da tabela TIPI e o perfeito esclarecimento da NCM aplicável.

Entendeu o relator da Decisão de piso que a operação refere-se a venda de carroceria montada sobre chassi de terceiro, no caso a encomendante, e pertencente ao seu ativo imobilizado, entendendo que com base no Protocolo ICMS 41/2008, alterado pelo Protocolo ICMS 49/2008, do qual os Estados da Bahia e do Rio Grande do Sul são signatários, as 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, aí entendido que no item 72 estão incluídas as “Carroçarias para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluídas as cabinas”.

Como dito antes, a grande questão, da qual o entendimento determinará o deslinde do feito, é a definição do que é a mercadoria, se uma carroceria ou um ônibus.

Entendo que as mercadorias objeto da autuação, *in casu*, são ônibus e não carrocerias, dado que o ditos ônibus, em verdade, são resultado da agregação de duas partes, chassi e carroceria, esta última construído pelo Sujeito Passivo sobre o primeiro. Dito isso, os documentos fiscais servem à circulação da mercadoria “ônibus ideal com capacidade para 45 passageiros + 1 auxiliares, NCM 8702.1000-EX 02”, atendendo ao enquadramento determinado por “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 9 m³.”

Nessa esteira, não me parece lógico que se queira aplicar o Protocolo ICMS 41/2008, na medida em que a regra ali estatuída abrange apenas as *peças, partes, componentes, acessórios* do veículo, não alcançando o produto já industrializado. Em se tratando de veículo de medida cúbica **superior** a 9 m³, vejo que o Convênio ICMS 132/92 não pode ser aplicado ao caso dos autos, vez que a previsão de retenção do ICMS por substituição tributária abrange veículos de medida cúbica **inferiores** a 9 m³.

Feitas as considerações acima expressas, entendo que não se pode querer fazer incidir o ICMS substituição tributária sobre a venda da carroceria, pois, em verdade, o processo de construção de uma carroceria, em verdade, é parte integrante do processo de construção da mercadoria “ônibus”, ou seja, é possível afirmar que tanto o chassi como a carroceria foram consumidos no processo de montagem do “ônibus”, verdadeiramente o produto final produzido e entregue ao encomendante, que providenciará a escrituração os registros pertinentes de dois ônibus de número de chassi e carrocerias definidos.

Pelo exposto, voto no sentido de PROVER o apelo recursal e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 128966.0547/14-7, lavrado contra MARCOPOLLO S.A.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de janeiro de 2015.

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS