

PROCESSO - A. I. N° 232278.0054/14-9  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - IRIZAR BRASIL LTDA.  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0060-03/15  
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO  
INTERNET - 03/06/2015

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0143-12/15

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDA INTERESTADUAL DE PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CARROCERIA PARA ÔNIBUS). FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Na análise dos referidos documentos acostados verifica-se vendas de carrocerias montadas sobre chassis e motores de terceiros para o próprio destinatário e encomendante dos bens, situado no Estado da Bahia, sendo que dos campos de todos os documentos auxiliares fiscais destinados a descrever as mercadorias vendidas constam carrocerias, e não ônibus. Observa-se que na análise do Protocolo ICMS 41/2008, alterado pelo Protocolo ICMS 49/2008, do qual os Estados envolvidos são signatários, resta cristalino que nas operações interestaduais é atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes. Não resta dúvida de que as operações objeto da autuação são de venda de carrocerias, uma vez que, na forma dos documentos acostados aos autos, os chassis e os motores recebidos para a colocação das mesmas (carrocerias) retornaram ao remetente, o verdadeiro proprietário dos mesmos (chassis e motores). Infração caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Versam os autos de Recurso de Ofício interposto em face do acórdão epigrafado que julgou pela Improcedência do Auto de Infração lavrado em 20/06/2014 para exigir ICMS no valor de R\$188.300,00, acrescido da multa de 60% sendo esta a imputação fiscal: *“Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia (Protocolo ICMS 49/2008)”.*

O autuado defendeu-se tempestivamente às fls. 59/73, tendo o autuante prestado informação fiscal às fls. 137 a 141, seguindo os autos para julgamento pela Primeira Instância deste CONSEF, assim proferido, *verbis*:

*“O autuado alegou como preliminar de nulidade a existência de vício formal, por inexistir a Nota Fiscal de n° 245714, descrita na acusação. Quanto a Nota Fiscal de n° 24656 também mencionada pela fiscalização, não se trata de operação de venda de produção para destinatário deste estado e sim remessa para teste efetuada por ela para o seu fornecedor sediado no estado de São Paulo denominado DOW BRASIL S.A.*

De acordo com os próprio documentos anexado pela fiscalização, fls. 28/54 verifico que não foram anexados ao PAF os documentos indicados pelo sujeito passivo. No que diz respeito ao documento de nº 245714 tudo leva a crer tratar-se de erro de digitação pois na realidade a acusação diz respeito ao DANFE nº 24571, anexado à fl. 50. Quanto ao DANFE nº 24656 o contribuinte comprovou tratar-se de operação de remessa para teste efetuada por ele para o seu fornecedor sediado no estado de São Paulo denominado DOW BRASIL S.A., conforme documento de fl. 134.

Em relação a Base de Cálculo verifico que o demonstrativo de fl. 54 aponta apenas o "Valor das Mercadorias", inexistindo no PAF qualquer planilha analítica indicando e comprovando os documentos fiscais e respectivos valores, que foram objeto do presente lançamento. Neste caso, não há como afirmar se os DANFEs alegados pelo contribuinte integraram a Base de Cálculo apurada pelo autuante.

Este vício implica cerceamento do direito de defesa, levando a nulidade da acusação fiscal, com base no art. IV "a" do RPAF/BA, entretanto, com fulcro no § único do art.155 do mesmo regulamento, vislumbro a possibilidade de decidir pela Improcedência da acusação, razão pela qual passo a analisar o mérito, como se segue.

A acusação é de que o contribuinte deixou de proceder a retenção do ICMS e o seu consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia (Protocolo ICMS 41/2008).

A empresa alega de que as mercadorias objeto da autuação não estão enquadradas no Protocolo ICMS 41/08, pois dizem respeito a venda de ônibus completos que realizou para a empresa REALSI SERVIÇOS E TRANSPORTES LITORAL NORTE LTDA., e não apenas de carrocerias constantes no item 72 do anexo único do citado Protocolo, como entendeu a fiscalização.

Assim, a discussão final reduz-se à verificação se a mercadoria objeto da operação autuada é carroceria sujeita à substituição tributária ou "ônibus".

Verifico que o Protocolo ICMS 41/08 foi alterado pelo Protocolo ICMS 49/08 e dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com peças, componentes e acessórios, para veículos automotores e outros. O § 1º do Protocolo ICMS 49/08, estabelece que o disposto neste protocolo aplica-se às operações com peças, partes, componentes e acessórios, listados no Anexo Único, de uso especificamente automotivo, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico do setor automotivo, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de industrial ou comercial de veículos automotores terrestres, bem como de veículos, máquinas e equipamentos, agrícolas e rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios.

Da análise dos documentos fiscais que sustentam a autuação, constato que o remetente encontra-se localizado no Estado de São Paulo e constam na descrição do produto "CARROCERIA P/ONIBUS RODOVIARIO", CONFORME CARACTERÍSTICAS em cada um deles, NCM nº 87021000, que na tabela IPI equivale 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 9m<sup>3</sup>". Ainda observo que está inserido no campo "Dados adicionais "de todos documentos fiscais a seguinte informação: "veiculo com capacidade máxima de bagagem de 10kg por passageiro". Já os DANFES também emitidos pela autuada de nºs 24558, 24555, 24573, 24567, 24561 e 24570, anexados pelo próprio autuante às fls. 33, 37, 40, 44, 48 e 52 referem-se a devolução de chassis que a empresa recebeu para montagem do ônibus, pois estão vinculados aos DANFE's das vendas do ônibus, através do nº de chassis e motor, e a mesma data de emissão, não restando dúvida de que as operações objeto dos documentos fiscais do presente lançamento são ônibus, resultante da agregação de duas partes, chassis e carroceria.

Assim, verifica-se não ser cabível à substituição tributária prevista no Protocolo ICMS nº 41/2008, alterado pelo Protocolo ICMS 49/08 tendo em vista que as mercadorias objeto da autuação diz respeito a "ônibus" e não se encontra listada no Anexo Único do citado acordo interestadual, já que não se tratam de venda de Carroceria para veículos Automóveis.

Verifico ainda que a citada mercadoria também 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 inserida no documento fiscal em questão, 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>.

Este tem sido o entendimento predominante neste Conselho de Fazenda, a exemplo do Acórdão nº 047-12/15, que reformou a decisão da 1<sup>a</sup> Instância que havia Julgado Procedente o Auto de Infração de nº 218905.0569/13-8, conforme Ementa a seguir transcrita:

**ACÓRDÃO CJF Nº 0047-12/15**

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO.** Descabe incidir 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 resultante, o ônibus. Não acolhida a preliminar de nulidade arguida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão não unânime.

Pelo exposto, em razão da mercadoria inserida nos DANFE's objeto da autuação, não estar compreendida na substituição tributária prevista no Protocolo ICMS 41/2008, alterado pelo Protocolo ICMS 49/08 e no Convênio ICMS 132/92, voto pelo pela **IMPROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

Ao final do voto, a JJF recorreu de Ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99.

**VOTO VENCIDO**

Conforme o relato supra, a decisão de primeiro grau deliberou pela insubsistência total do lançamento tributário, desonerando o autuado, na integralidade, por ter a ilustre Relatora do voto condutor, considerado como ultrapassada a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, por ter vislumbrado, do exame da procedimentalidade, se tratar de improcedência do auto infracional, como assim lhe autoriza o § único do art. 155 do RPAF-BA, tendo adentrado no mérito.

Consoante exposto no julgado vergastado, imputa-se ao autuado a falta de retenção do ICMS e o seu consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, estando o Auto de Infração estribado no Protocolo ICMS 41/08, alterado pelo Protocolo ICMS 49/08, que rege normatiza a substituição tributária nas operações interestaduais com peças, componentes e acessórios, para veículos automotores e outros.

A JJF constatou que, na descrição do produto, trata-se de “CARROCERIA P/ONIBUS RODOVIARIO”, que por sua vez as características *guardam consonância com a NCM nº 87021000*, cuja tabela IPI equivale a veículos automotores, isto é, como ali salientado : “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>”.

Ademais disto, a eminent Relatora atentou para o que consta no campo “Dados adicionais “de todos documentos fiscais, que apresenta o teor seguinte: “veiculo com capacidade máxima de bagagem de 10kg por passageiro”, que cotejados com os DANFES emitidos pela autuada de nºs 24558, 24555, 24573, 24567, 24561 e 24570, e que foram anexos ao Auto de Infração pelo próprio autuante às fls. 33, 37, 40, 44, 48 e 52, se tratam de devolução de chassis que a empresa autuada recebeu para montagem do ônibus, restando daí cristalino que os DANFE's são relativos à venda do ônibus, e não de partes dele, de auto peças, como dispõe os referidos Protocolos, inaplicáveis ao caso em concreto, eis que, como bem destacado no voto, se constituem operações envolvendo ônibus como agregação de duas partes, chassi e carroceria.

E como ônibus e não se encontra listada no Anexo Único dos ditos Protocolo ICMS 41/2008, alterado pelo Protocolo ICMS 49/08, a substituição tributária ali prevista é descabida, não estando, como acertadamente pontuado pela JJF, compreendida também na substituição tributária regida pelo Convênio ICMS 132/92, vez que, embora apresente NBM/SH-8702.10.00 e assim está inserida no documento fiscal constante dos autos, porém concerne a veículo com características diversas, ou seja, como ali mencionado : “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>.

Como reforço a esse correto posicionamento, a d. Relatora trouxe a lume, como paradigma, o Acórdão nº 0047-12/15, da relatoria desta relatora, que reformou a decisão da 1<sup>a</sup> Instância que havia Julgado Procedente o Auto de Infração de nº 218905.0569/13-8, justamente porque a carroceria foi “consumida” durante o processo de montagem, a partir do qual deixou de ter existência física, e se incorporou ao produto final, qual seja, o ônibus.

Dúvidas, por conseguinte não persistem, o que afirma com lastro inclusive, em precedente outro deste CONSEF, neste sentido (A-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); 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal; Acórdão CJF nº 0245-11/11; Recurso de Ofício - Acórdão 4<sup>a</sup> JJF 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).”*

Do expêndido, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## **VOTO VENCEDOR**

Peço vênia para divergir da ilustre relatora no que concerne ao mérito da presente lide.

A autuação em tela reporta-se à falta de retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes efetuadas com contribuintes localizados neste Estado.

Os negócios jurídicos objeto da contenda são aqueles consubstanciados nos documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas juntados aos autos, quais sejam, vendas, pelo recorrido, para comprador localizado no Estado da Bahia, de carrocerias posicionadas na NCM/SH sob o código 87021000, devidamente especificado na posição 72 do Anexo Único do Protocolo ICMS 41/2008, em razão de que incidem os seus comandos.

Depreende-se da análise dos referidos documentos que o sujeito passivo vendeu carrocerias montadas sobre chassis e motores de terceiros, no caso em análise, o próprio destinatário e encomendante dos bens, situado no Estado da Bahia. Dos campos de todos os documentos auxiliares fiscais destinados a descrever as mercadorias vendidas constam carrocerias, e não ônibus.

Da análise do Protocolo ICMS 41/2008, alterado pelo Protocolo ICMS 49/2008, do qual os Estados envolvidos são signatários, resta cristalino que nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no seu Anexo Único, é atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes.

Veja-se o item 72 do Anexo Único do Protocolo ICMS 41/2008, que traz a expressão *“Carroçarias para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluídas as cabinas”*.

Não resta dúvida de que as operações objeto da autuação são de venda de carrocerias, uma vez que, na forma dos documentos acostados aos autos, os chassis e os motores recebidos para a colocação das mesmas (carrocerias) retornaram ao remetente, o verdadeiro proprietário dos mesmos (chassis e motores).

Destaco precedentes deste Conselho de Fazenda, nos quais o entendimento acima esposado serviu de fundamento, no sentido de manter a exigência consubstanciada em Autos de Infração

semelhantes a este, a exemplo dos Acórdãos CJF 0362-12/11, 0167-12/12 (abaixo reproduzido) e 0402-11/13.

*"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 cabines". 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".*

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232278.0054/14-9, lavrado contra **IRIZAR BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$188.300,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Maurício Souza Passos e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO - Conselheiros(as): Alessandra Brandão Barbosa, José Antonio Marques Ribeiro e Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de maio de 2015.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATOR/VOTO VENCIDO

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS