

A. I. Nº - 216967.0216/14-8  
AUTUADO - CIFERAL INDÚSTRIA DE ÔNIBUS LTDA.  
AUTUANTE - CARLOS NICOLLAS MACEDO DE CASTRO  
ORIGEM - IFMT – DAT/METRO  
INTERNET - 06.05.2015

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0076-05/15

**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. Fiscalização do trânsito de mercadorias. No caso concreto, trata-se de produto (ônibus) não compreendido entre os especificados no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/2008, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com peças, componentes e acessórios, para veículos automotores e outros fins, atribuindo-se ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas ou o DIFAL (diferencial de alíquotas) incidente sobre os bens a serem incorporados ao ativo fixo. Infração não caracterizada na ação fiscal empreendida no trânsito de mercadorias. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado durante as atividades de fiscalização no trânsito de mercadorias e em 05/12/2014, exige ICMS no valor de R\$11.600,00, acrescido da multa de 60%, apurado mediante acusação de que o contribuinte *“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 o Estado da Bahia (Protocolo 49/2008)”*. Termo de Ocorrência Fiscal nº 216967.0208/14-5.

O contribuinte foi notificado do A.I. em 05/12/14 e ingressou com impugnação administrativa em 19/12/2014, remetida via postal (doc. fls. 14/24). A petição foi subscrita por advogado com procuração nos autos. Ressaltou inicialmente a tempestividade da medida impugnatória. Relatou que em 05/12/2014, a sua mercadoria (em uma operação de compra e venda) estava sendo transportada para a empresa Viação Rio Verde S/A, localizada neste Estado, quando foi interceptada no Porto Fiscal Honorato Viana. Tal operação se encontrava acobertada pela Nota Fiscal de Saída/DANFE nº 67.295, emitida em 28/11/2014, envolvendo a circulação de carroceria para ônibus urbano.

Afirma ainda que o referido documento fiscal amparava a circulação da seguinte mercadoria: *“Ônibus urbano sob encomenda. Carroceria de nossa fabricação. Opcionais conforme características seguintes: carroceria especial, cores: branco/azul. Ano fabric. 2014. Ano modelo: 2015. nº Renavam: 416621. Marca/Modelo: M. Benz/MPolo Torino U. (...) Combustível: Diesel. Capacidade para 40 passageiros + 2 auxiliares + 39 passageiros em pé. NCM 8702.1000-EX 02”*.

Pontuou que conforme a Tabela TIPI (item transcrito), os produtos devem ser enquadrados na posição 8702.10.00: *“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”*.

Transcrevendo a Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 41/2008, afirma que a substituição

tributária instituída por tal Protocolo somente se aplica às operações com os produtos descritos no seu Anexo Único (acrescido pelo Protocolo ICMS 49/2008, efeitos a partir de 01/06/2008).

Sustenta o não enquadramento das operações objeto da ação fiscal no anexo único do citado Protocolo, pois ele se refere à posição do item 72 *“Carroçarias para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluídas as cabinas”*.

Já a posição efetiva do produto representado pela nota fiscal objeto do lançamento é a 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>”*.

Ressaltou mais à frente a diferença da classificação e afirmou que o mencionado protocolo aplica-se às carrocerias para veículos. Já a TIPI menciona o veículo automóvel completo (carroceria + chassi) comercializado pela CIFERAL. Assim, os produtos vendidos não estão sujeitos à substituição tributária, pois não se enquadram na situação hipotético-condicional da norma veiculada pelo Protocolo ICMS 41/2008. Que no campo “Informações Complementares” da N.F. 067.295 o produto goza de alíquota zero de IPI conforme a classificação NCM 87.02.1000 Ex 02. Caso a operação fosse de venda somente da carroceria (sem o chassi) o enquadramento fiscal seria 87.07, conforme Tabela TIPI, podendo, então se falar em substituição tributária.

Reiterou o entendimento de que as operações em tela não são operações com *“carroçarias para os veículos das posições 87.01 a 87.05”* (conforme prevê o Anexo Único do Protocolo ICMS 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 e de fabricação do impugnante).

Disse ser este o entendimento pacificado na 3ª e 4ª Juntas de Julgamento Fiscal, nos Acórdãos 0037-03/13 e 0284-04/13, respectivamente, reproduzidos às fls. 78 a 87 dos autos.

Esclarece que o enquadramento do produto ônibus, sem correlação com a forma de aquisição do chassi (independentemente do chassi ser adquirido pela empresa ou entregue por cliente para montagem da carroceria que fabrica), decorre de processo de industrialização por encomenda tendo em vista a entrega completa do veículo (chassi + carroceria). Transcreveu os Pareceres Normativos CST Nº 206/70 e 378/71, da Receita Federal para lastrear as suas alegações.

Explicou linhas à frente que processo de industrialização tem como insumo o chassi fornecido e/ou de propriedade do cliente. Enfatizou que a operação foi de industrialização por encomenda, reiterando o entendimento de que o objeto da saída do seu estabelecimento é ônibus, e não partes isoladas como chassis, carrocerias e/ou componentes mecânicos.

Invocou a aplicação ao caso do princípio da verdade material inerente ao processo administrativo tributário.

Transcreveu excertos doutrinários sobre o princípio da verdade material e reproduziu decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 148.038, Rel. Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Ao finalizar a peça defensiva formulou pedido pela improcedência do Auto de Infração.

Foi prestada informação em 02/02/2015, apensada às fls. 100 a 103 do PAF.

Após expor, sucintamente, as razões apresentadas pelo impugnante, o autuante apresentou as razões a seguir reproduzidas, para manter a exigência fiscal:

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

*Com efeito, pois para que, efetivamente, existisse realmente a venda de ônibus necessário seria que a CIFERAL INDÚSTRIA DE ÔNIBUS LTDA 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 DANFE de devolução 67.296. FL. 08, cujo CFOP é 6925.*

**6900 - outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços**

- **6925** Retorno de mercadoria recebida para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando aquela não transitar pelo estabelecimento do adquirente. Classificam-se 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.

*Em resumo, a impugnante se apegava 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.*

*Nada mais contraditório, já que no próprio corpo do DANFE de venda (folha 09) consta a informação de que as carrocerias são de fabricação da impugnante, inclusive consta do campo "NATUREZA DA OPERAÇÃO" a descrição "Venda produção do estabelecimento".*

*Todavia, parte da argumentação defensiva contida na folha 16, 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? A venda de carroceria para bugres não seria alcançada?***

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

*Portanto, considerando a aquisição do bem chassi pela impugnante (DANFE 67.296) originariamente adquirido pelo destinatário para integração ao ativo fixo, e a venda da mercadoria carroçaria (DANFE 67.295), também para composição do ativo fixo, mesmo que resulte na saída da mercadoria ônibus que, afinal, é um bem do ativo permanente de contribuinte do ICMS deve ser retido, em favor do Estado da Bahia, o ICMS relativo ao diferencial entre as alíquotas interna e a interestadual, nos termos do §3º da cláusula primeira do Protocolo ICMS 41/2008, razão pela qual insisto na manutenção da presente reclamação".*

Ao finalizar a peça informativa o autuante reafirmou que a operação objeto da exigência fiscal é sim de remessa de carroceria (posição 8707) para os veículos das posições 8701 a 8705 incluídas no Protocolo ICMS 41/2008. Reproduziu ainda, na informação, trechos dos Acórdãos 0167-12/12 e 0362-12/11, ambos originários da 2ª Câmara de Julgamento deste CONSEF, que julgaram procedente exigência fiscal relacionada a remessa de carrocerias, confirmando decisões originárias da 1ª instância.

**VOTO**

No Auto de Infração em lide a acusação é de que o contribuinte deixou de proceder a retenção do

ICMS e o seu conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia (Protocolo ICMS 49/2008).

No campo descrição dos fatos do A.I. constam as seguintes informações: *'.....no exercício de minhas funções fiscalizadoras, constatei a seguinte irregularidade: Falta de retenção e recolhimento do imposto referente às mercadorias (carrocerias para ônibus) constantes do Protocolo 41/08. DANFE nº 567.295, emitido em 28/11/2014. § 3º - O disposto no caput aplica-se, também, às operações com produtos relacionados no § 1º destinados a: II - integração ao ativo imobilizado ou ao uso e consumo do destinatário, relativamente ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas'.*

A empresa alegou que as mercadorias objeto da autuação não estão enquadradas no Protocolo ICMS 41/08, pois dizem respeito às operações de vendas que realizou para a empresa Viação Rio Verde S/A, acobertadas pelo DANFE nº 067.295, com a seguinte descrição: *“Ônibus urbano sob encomenda. Carroceria de nossa fabricação Opcionais conforme características seguintes: carroceria especial, cores: branco/azul. Ano fabric. 2014. Ano modelo: 2015. nº Renavam: 416621. Marca/Modelo: M. Benz/MPolo Torino U. (...) Combustível: Diesel. Capacidade para 40 passageiros + 2 auxiliares, NCM 8702.1000-EX 02”.*

Ressaltou ainda que o Protocolo ICMS 41/2008, em sua cláusula primeira, estabelece que a substituição tributária somente é aplicada às operações com os produtos descritos no Anexo Único (alterado pelo Protocolo ICMS 49/08), ou seja, peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos nele listados, não sendo pertinente a sua aplicação para a mercadoria “ônibus”.

Observo inicialmente que o Protocolo ICMS 41/08, alterado pelo Protocolo ICMS 49/08, dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças, estabelecendo que nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no seu Anexo Único e de uso especificamente automotivo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo às operações subseqüentes. Na forma autuada: Item 72 (Carroçarias para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluídas as cabinas) que tem a NCM/SH 87.07).

Por outro lado o Convênio ICMS 132/92, dispõe que nas operações interestaduais com veículos novos classificados nos códigos da NCM indicados no Anexo II (no específico caso: NCM 8702.10.00 - veículos automóveis para transporte de 10 pessoas ou mais, incluindo o motorista, com motor de pistão, de ignição por compressão (diesel ou semidiesel), com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, superior a 6m<sup>3</sup>, mas inferior a 9m<sup>3</sup>), fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas até e inclusive à promovida pelo primeiro estabelecimento revendedor varejista ou entrada com destino ao ativo imobilizado.

Em suma: as duas normas acima citadas tratam de diferentes mercadorias e suas determinações estão inclusas na norma regulamentar deste Estado.

No tocante à exigência em lide, verifico que o cerne da questão a ser decidida nestes autos é saber se as mercadorias apreendidas foram “ônibus” ou “carrocerias para ônibus”, vez que, conforme exposto, estão sob a égide de acordos interestaduais diversos.

Analisando os elementos que instruem o PAF, constata-se que o remetente encontra-se localizado no Estado do Rio de Janeiro, unidade da federação signatária do Protocolo ICMS 49/08. No DANFE de saída (nº 067.295) consta no campo “descrição do produto”: *Ônibus urbano sob encomenda. Carroceria de nossa fabricação. Opcionais conforme características seguintes: carroceria especial, cores: branco/azul. Ano fabric. 2014. Ano modelo: 2015. nº Renavam: 416621. Marca/Modelo: M. Benz/M Pólo Torino U. (...) Combustível: Diesel. Capacidade para 40*

*passageiros + 2 auxiliares, NCM 8702.1000-EX 02”.*

Verifiquei também nos autos que foi apensada a N.F./DANFE nº 067.296, relacionada à operação de devolução de chassi que a empresa recebeu para montagem do ônibus. Observa-se neste documento que ele está vinculado à nota fiscal (DANFE's) da venda do ônibus através do nº de chassi e motor, com a mesma data de emissão, fazendo menção serem elas devolução de chassi a ele (autuado) enviados por sua filial estabelecida no município de Duque de Caxias, Estado do Rio de Janeiro.

Ressalto que o produto carroçaria para automóveis na forma elencada no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/2008 diz respeito ao produto em seu estado de “componente, parte ou peça”, conforme documentação anexada aos autos pelo próprio autuante. No caso em análise é de se concluir de que a carroçaria foi montada no chassi para ônibus, e, portanto, conforme bem delineado pelo impugnante, nada mais é do que o próprio ônibus e não mais a carroceria original. Após a montagem sob encomenda passaram a integrar o produto final fabricado e acabado, ou seja, o ônibus urbano. E esse foi o produto objeto da ação fiscal no trânsito de mercadorias, ou seja, o ônibus, pronto e acabado, foi a mercadoria abordada pela fiscalização no momento da ação fiscal.

Em assim sendo, não é cabível a aplicação da substituição tributária instituída através do Protocolo ICMS 41/2008, relativo às operações com peças, partes, componentes e demais produtos listados no Anexo Único (alterado pelo Protocolo ICMS 49/08), uma vez que a operação autuada não envolvia mais a venda somente das carrocerias para os veículos das posições NCM/SH 87.01 a 87.05, mas o produto final, objeto da encomenda, ou seja: o ônibus com capacidade para 40 passageiros + 2 auxiliares + 39 passageiros em pé. No trânsito prevalece o princípio da primazia da realidade, devendo o lançamento fiscal se reportar sempre ao fato contemporâneo e efetivamente verificado por ocasião da circulação da mercadoria.

Ressalto, por fim, ser este o caminho trilhado por este CONSEF em diversos julgados, como aqueles apresentados pelo impugnante, como também o recente Acórdão **0017-04/15**, da **4ª JF**, bem como os mais recentes julgados da 2ª Instância deste Colegiado, a exemplos: CJF nº 0014-12/15 e 0015-12/15.

Frente ao acima exposto nosso voto é pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **216967.0216/14-8**, lavrado contra **CIFERAL INDÚSTRIA DE ÔNIBUS LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de abril de 2015.

ANGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA