

<b>PROCESSO</b>	- A. I. Nº 130577.0073/14-5
<b>RECORRENTE</b>	- SAN MARINO ÔNIBUS LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 2ª CJF nº 0145-12/15
<b>ORIGEM</b>	- IFMT - DAT/METRO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 17/05/2016

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0065-12/15

**EMENTA:** ICMS. PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO. Ausência de pressuposto recursal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO CONHECIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração, interposto com fundamento no art. 169, I, “d” do Decreto 7.629/1999 (RPAF-BA/1999; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), em face de Decisão desta 2ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal), prolatada por intermédio do Acórdão nº 0125-12/15, que deu provimento ao Recurso de Ofício relativo ao Acórdão JJF 0036-03/15, da 3ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal), o qual julgou Improcedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 04/07/2014 para exigir crédito tributário na cifra de R\$ 160.577,15, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação falta de retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes com contribuintes localizados neste Estado (trata-se das carrocerias para ônibus constantes dos documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas enumerados à fl. 04).

A 2ª CJF apreciou o Recurso de Ofício no dia 13/05/2015 e decidiu de forma não unânime pelo Provimento (fls. 156 a 161), “*in verbis*”.

### "VOTO

*Examinando as peças que integram os autos depreendo que a Decisão recorrida merece reforma quanto ao seu resultado, no tocante à desoneração da exigência que compõe o Auto de Infração, objeto do Recurso de Ofício interposto pela 3ª JJF, inerente ao Acórdão de nº 0036-03/15.*

*Há de ressaltar que a acusação fiscal é de que o sujeito passivo por substituição, localizado no Estado do Rio Grande do Sul, deixou de proceder à retenção e o consequente recolhimento do ICMS, relativo às operações subsequentes, nas vendas de carrocerias para ônibus para contribuintes localizados no Estado da Bahia, conforme Protocolo ICMS 49/2008, Termo de Ocorrência Fiscal e DANFES, às fls. 4 a 25 dos autos.*

*Da análise dos DANFES nºs: 61384, 61385, 61386, 61387, 61388, 61389, 61393, 61394 e 61395, verifica-se que em tais documentos constam na descrição dos produtos: “ONIBUS SPECTRUM CITY AGRALE MA 15.0 (EURO 5) URBANO (CARROCERIA DE NOSSA FABRICAÇÃO) TIPO: SPECTRUM CITY COR: BRANCA CAPACIDADE: 23 ...” Também consignam número: de carroceria e do RENAVAN, além de outros dados, dentre os quais o número do chassi, como também o valor unitário de R\$104.952,39, além da natureza da operação de “VENDA PROD. ESTAB. P/ NÃO CONTRIB.”, todos destinados à “COOPSTECS – COP. PERM. SUBSISTEMA TRANSP. ESPECIAL COMPL. DO”.*

*Há de se salientar que para cada DANFE acima citado existe um correspondente Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica, relativo à natureza da operação de “RETORNO DE INDUSTR. P/ CTA E ORD.”, destinada à “COOPSTECS – COP. PERM. SUBSISTEMA TRANSP. ESPECIAL COMPL. DO”, discriminando “CHASSI AGRALE MA 15.0 (EURO 5) 4300EE”, no valor unitário de R\$126.451,93, e consignando, no campo “Dados Adicionais” que se trata de “DEVOLUÇÃO DA NOTA FISCAL ...”, da Agrale S/A, por sua conta e ordem, citando o mesmo número do chassi que consta do DANFE, o qual se refere à carroceria.*

*Portanto, dúvida inexiste de que a propriedade do chassi, no momento da ação fiscal, era da empresa destinatária “COOPSTECS – COP. PERM. SUBSISTEMA TRANSP. ESPECIAL COMPL. DO”, e que a operação, ora em análise, diz respeito, unicamente, às carrocerias produzidas e montadas sobre os respectivos chassis enviados para a empresa SAN MARINO ÔNIBUS LTDA.*

*É notório que a configuração da carroceria sobre o chassis e o motor resulta no produto “ônibus”, contudo,*

também é claro e evidente que o valor agregado para efeito de fato gerador do ICMS é apenas sobre a carroceria. Aliás, como foi o ICMS oferecido à tributação pelo próprio fabricante das carrocerias, ou seja, sobre o valor da carroceria de R\$104.952,39, apurou a base de cálculo reduzida de R\$49.389,55 e incidiu a alíquota de 17%, apurando o ICMS de R\$8.396,22, resultando na carga tributária de 8% de ICMS recolhido para o Estado de origem (RS).

E não poderia ser diferente, pois, o fato gerador do imposto é apenas sobre a carroceria, produto agregado, uma vez que o chassis e o motor já havia sido objeto de tributação anterior, quando da operação da venda, não se podendo submetê-los à nova tributação, quando da remessa ou do retorno de “industrialização” (fabricação e venda da carroceria), sob pena de duplidade de tributação.

Assim, comprovada à existência de fato gerador do ICMS sobre as vendas de carrocerias, o remetente, nos termos previstos nos §§ 1º e 3º da cláusula primeira do Protocolo ICMS 41/2008 (alterado pelo Protocolo ICMS 49/2008), o qual dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças, deveria realizar a antecipação da parcela relativa ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, independente da condição do adquirente, quando destinados à integração ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo do destinatário, conforme a seguir reproduzido:

**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, componentes, acessórios e demais produtos listados nos anexos 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.*

*§ 1º O disposto neste protocolo aplica-se às operações com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos 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 indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios, desde que a mercadoria objeto da operação interestadual esteja sujeita ao regime da substituição tributária nas operações internas no Estado de destino.*

*[...]*

*§ 3º O disposto no caput aplica-se, também, às operações com os produtos relacionados no §1º destinados à:*

*I - aplicação na renovação, recondicionamento ou beneficiamento de peças partes ou equipamentos;*

*II - integração ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo do destinatário, relativamente ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas.*

Há de se destacar que, no caso presente, por se tratar de fornecimento, unicamente, de carrocerias pelo remetente, aplica-se o disposto no Protocolo ICMS 41/2008, cujo Anexo Único, item 72, consta “Carroçarias para veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluídas as cabinas.”, o que difere do caso em que o remetente fornece o chassis, juntamente com o motor e a carroceria, o que se configura no produto “ônibus”, cuja tributação deve-se reger através do Convênio ICMS 132/92, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com veículos automotores.

Também, registre-se que, no caso concreto, as operações de vendas de carrocerias ao consumidor final não se enquadram na hipótese legal de remessa para estabelecimento industrial, prevista no §2º, da cláusula primeira do aludido protocolo, cuja espécie seria no caso de o sujeito passivo enviar a carroceria de sua produção para outro estabelecimento industrial.

Feitas tais considerações, no caso em análise, restou evidenciado o fornecimento apenas da carroceria, cuja tributação está prevista no § 3º, II, da cláusula primeira do Protocolo ICMS 41/2008, cujos Estados envolvidos são signatários, visto que o sujeito passivo vendeu carroceria montada sobre chassi e motor de terceiro, ou seja, de propriedade do próprio destinatário do bem, situado na Bahia. Logo, 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 relativamente ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, conforme se exige neste lançamento de ofício, consoante demonstrado à fl. 2 dos autos.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, no sentido de modificar a Decisão recorrida, para restabelecer a exigência do crédito tributário lançado no Auto de Infração em epígrafe.

**VOTO DIVERGENTE**

*Com a devida vénia irei divergir do voto do nobre colega Relator.*

*Cinge-se o presente recurso à apreciação das razões recursais de ofício 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 consequente 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 m<sup>3</sup>”, 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 imponível, 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.*

*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 e enviado diretamente do fabricante para que sobre ele fossem construída uma carroceria, que por sua vez, após concluir o processo de fabricação do ônibus, devolveu, documentalmente, o chassi ao seu proprietário, este, em conformação diversa da original.*

*Feitas essa 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 os 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”, 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 m<sup>3</sup>.”

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 veículo de medida cúbica superior a 9 m<sup>3</sup>, 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 m<sup>3</sup>.

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 as carrocerias foram consumidas no processo de montagem das mercadorias denominadas o “ônibus”, verdadeiramente os produtos finais produzidos e entregues ao encomendante, que providenciará a escrituração dos registros pertinentes de dois ônibus compostos de chassi e carroceria com números definidos.

Pelo exposto, voto no sentido de NÃO PROVER o Recurso de Ofício e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração”.

Às fls. 170 a 181, o sujeito passivo apresenta Pedido de Reconsideração, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça, narrando os fatos e transcrevendo a legislação tida como infringida.

Segundo alega, a JJF não analisou os fundamentos de fato e de direito expressos no tópico 2.1 da Impugnação, que trata da ilegalidade da exigência de recolhimento do ICMS-ST quando a mercadoria se destina a consumidor final (art. 6º, § 1º da LC 87/1996 c/c cláusula primeira do Protocolo ICMS 41/2008), em razão da impossibilidade de materialização de fatos geradores posteriores, que é exatamente o caso das operações autuadas.

Afirma ter vendido os ônibus que produziu à Cooperativa dos Permissionários do Subsistema de Transporte Especial Complementar de Salvador (COOPSTECS), que se destina ao transporte municipal de passageiros e que não tem como objeto social a revenda do referido bem; não sendo, portanto, contribuinte do ICMS.

Por fim, requer o conhecimento e o provimento do Recurso, pois requereu expressamente na Impugnação a análise da matéria em enfoque.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 188 a 191, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, opina pelo Não Conhecimento, porquanto não preenchido um dos requisitos do art. 169, I, “d” do RPAF-BA/1999.

No presente caso, não se verifica qualquer omissão capaz de engendar o mecanismo de reexame, pois foram apreciadas pelas duas instâncias todas as matérias de fato e de direito.

## VOTO

Antes de ingressar na análise da matéria, cumpre verificar se estão presentes os requisitos ou pressupostos recursais estatuídos no art. 169, I, “d” do RPAF-BA/1999.

Nos termos do preceptivo regulamentar acima citado, o Pedido de Reconsideração deve ser atinente à Decisão de CJF que tenha reformado no mérito a de primeira instância, desde que verse sobre matéria de fato ou fundamento de direito suscitados pelo contribuinte na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento.

Muito bem, a reforma de mérito ocorreu, vez que provido o Recurso de Ofício e julgado procedente o Auto de Infração, no Acórdão CJF nº 0125-12/15.

Quanto aos fundamentos de fato e de direito expressos no tópico 2.1 da Impugnação, de fls. 116 a 120, que trata da suposta ilegalidade da exigência de recolhimento do ICMS-ST quando a mercadoria se destina a consumidor final não contribuinte (art. 6º, § 1º da LC 87/1996 c/c cláusula primeira do Protocolo ICMS 41/2008), em razão da impossibilidade de materialização de fatos geradores posteriores, verifico que a JJF e a CJF não foram omissas, de acordo com os trechos a seguir transcritos, extraídos, respectivamente, dos Acórdãos JJF 0036-03/15 e CJF 0125-12/15.

*"Convém ressaltar que, ao contrário da argumentação articulada pelo defendente, nas operações com peças partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/2008, independente da condição do adquirente, quando destinados à integração ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo do destinatário, é devida a antecipação pelo remetente da parcela relativa ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas. É o que se depreende nitidamente dos parágrafos 1º e 3º do aludido protocolo, in verbis: ..."*

*"Assim, comprovada à existência de fato gerador do ICMS sobre as vendas de carrocerias, o remetente, nos termos previstos nos §§ 1º e 3º da cláusula primeira do Protocolo ICMS 41/2008 (alterado pelo Protocolo ICMS 49/2008), o qual dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças, deveria realizar a antecipação da parcela relativa ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, independente da condição do adquirente, quando destinados à integração ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo do destinatário, conforme a seguir reproduzido:..."*

Ausente, portanto, um dos pressupostos do art. 169, I, “d” do RPAF-BA/1999: matéria de fato ou fundamento de direito suscitados pelo contribuinte na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento.

Por isso, deixo de ingressar no mérito.

Em face do exposto, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Pedido de Reconsideração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO CONHECER o Pedido de Reconsideração apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 130577.0073/14-5, lavrado contra SAN MARINO ÔNIBUS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$94.457,15, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de março de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR