

A. I. Nº - 216967.0208/14-5
AUTUADO - CIFERAL INDÚSTRIA DE ÔNIBUS LTDA.
AUTUANTE - CARLOS NICOLLAS MACEDO DE CASTRO
ORIGEM - IFMT – DAT/METRO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/05/2016

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0068-01/16

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, em 01/12/2014, reclama ICMS no valor de R\$46.400,00 acrescido da multa de 60%, apurado mediante acusação de *“Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento no sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia (Protocolo ICMS 41/08).*

Consta ainda que houve falta de retenção e recolhimento do imposto referente às mercadorias Carrocerias para ônibus constante do Protocolo ICMS 41/08. DANFE,s nº 67.081 e 67.083, emitidos em 26.11.2014 e DANFE,s nº 67.271 e 67.277, emitidos em 28.11.2014.

O autuado apresenta impugnação (fls. 31/41). Alega a tempestiva das razões e descreve os fatos ocorridos na imputação fiscal. Diz que a operação em discussão se refere a venda para a empresa Viação Rio Verde S/A, documentada pelas Notas Fiscais de Saída nºs 67.081, 67.083, 67.271 e 67.277 (DOC.02), que descreve a circulação da mercadoria enquadradas na NCM 8702.10.00 EX 02 *“veículos automóveis para transporte de dez pessoa ou mais, incluindo o motorista com volume interno de habitáculo destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m³”*. Diz que a mesma não se enquadra entre os produtos arrolados no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/08, e não está no regime da substituição tributária.

Ressalta que a operação em tela reflete a compra e venda realizada pela impugnante, através das Notas Fiscais de Saídas nºs 67.081, 67.083, 67.271, 67.277, que documentou a circulação da mercadoria *“ônibus Torino com capacidade para 41 passageiros + 2 auxiliares, NCM 8702.1000-EX 02”*

Descreve trechos do Protocolo ICMS 41/08, aduzindo que o produtos objeto da operação não se enquadra entre os produtos arrolados no Anexo.

Diz que o aludido anexo descreve em sua posição 72, o produto "*Carrocerias para veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluindo as cabines*", enquanto que a posição ocupada de fato pelo produtos descrito na nota fiscal trata da posição 87.02.1000 Ex 02 da TIPI "*Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluído o motorista Ex 02 - Com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m³*"

Destaca que o produto TORINO é um ônibus completo vendido pelo CIFERAL composto de chassi e carroceria, produto que não está sujeito à substituição tributária, pois não se enquadram na situação hipotético-condicional da norma veiculada pelo Protocolo ICMS 41/2008.

Sublinha que consta no campo "Informações Complementares" das Notas Fiscais n^{os} 67.081, 67.083, 67.271 e 67.277, que o produto goza de alíquota zero de IPI conforme a classificação NCM 87.02.1000 Ex 02. No entanto, caso a operação fosse de venda somente da carroceria (sem o chassi) o enquadramento fiscal seria 87.07, conforme Tabela TIPI.

Pontua que nesse caso poder-se-ia falar em substituição tributária. Contudo, a operação em tela não envolve "*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 9m³*" (ônibus completo sob encomenda da sua fabricação).

Transcreve acórdãos do CONSEF, nesse sentido. Esclarece que independente do chassis ser adquirido pelo autuado ou entregue por cliente particular para montagem da carroceria sob a encomenda do mesmo, o veículo será enquadrado na posição de produto final. O cliente entrega o chassi a CIFERAL, ato contínuo ocorre o processo de industrialização; o veículo é entregue completo ao cliente: chassis e carroceria. Sublinha que, por evidente, a classificação a ser dada pelo autuado será a que corresponder ao produto que sair do estabelecimento, depois de concluída a industrialização.

Transcreve os Pareceres Normativos CST N^o 206/70 e 378/71, que regulamentam e expressam as suas alegações. Explica o processo de industrialização tendo como insumo o chassi fornecido e/ou de propriedade do cliente. Enfatiza a operação industrialização por encomenda e reitera a assertiva de que o objeto da saída do estabelecimento do impugnante é ônibus, e não partes isoladas como chassis, carroceria e/ou componentes mecânicos.

Diz que em tais situações deve prevalecer a verdade material inerente ao processo administrativo tributário e ao julgador compete a missão de valer-se de todos os meios legais para obter o conhecimento do conteúdo jurídico posto a seu julgamento, na busca de uma decisão justa.

Transcreve excertos doutrinários sobre o princípio da verdade material, reproduz a decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda quando do julgamento do Recurso Voluntário n^o 148.038, Rel. Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Registra que diante de tais fatos, se impõe o cancelamento do presente auto de infração. Pede o julgamento procedente de suas razões e insubsistência do Auto de Infração.

Ao produzir a informação fiscal (fls. 113/115), o preposto fiscal diz que a impugnação trata de questões de cunho constitucional, cuja competência para apreciação é excluída dos órgãos julgadores, conforme o Regulamento de Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia.

Alerta que o autuado não observou que a ação fiscal foi lastreada em Protocolo, recepcionado pela Lei do ICMS, no Estado da Bahia.

Diz que a principal argumentação do autuado, que o ICMS não seja devido no "*fornecimento em operações interestaduais para ônibus*", não resta provada. Insiste que a obrigação tributária decorreu de imposição legal, Protocolo ICMS 49/08 e 41/08, e a norma exige a antecipação do pagamento ao Estado do destino, através de GNRE, sendo a Bahia signatária dos acordos.

Destaca acórdãos exarados pelo CONSEF. Diz que a autuação deve ser confirmada pelo CONSEF.

VOTO

Versa o presente Auto de Infração, lavrado pela fiscalização do trânsito de mercadorias, sobre a exigência de ICMS, em relação a apuração de irregularidade, descrita da forma a seguir: *“Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento no sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia (Protocolo ICMS 41/08), no valor de R\$46.400,00 acrescido da multa de 60%.*

Explica o preposto fiscal no campo "descrição dos fatos" que houve falta de retenção e recolhimento do imposto referente às mercadorias carrocerias para ônibus constante do Protocolo ICMS 41/08, conforme os DANFES nº 67.081 e 67.083, emitidos em 26.11.2014 e DANFE,s nº 67.271 e 67.277, emitidos em 28.11.2014.

Nas razões, o autuado alegou que a mercadoria, objeto da autuação, encontra-se acobertada pelas notas fiscais de saída acima mencionadas e que diz respeito a uma operação de compra e venda para a empresa Viação Rio Verde S/A, de *"ônibus Torino com capacidade para 41 passageiros + 2 auxiliares, NCM 8702.1000-EX 02"*, que não se encontra arrolado no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/2008, conforme acusa a fiscalização, cujo descrição, na sua posição 72, corresponde ao produto *"carrocerias para veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluindo as cabines"*.

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 seu 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".

A fiscalização garante que a exigência decorreu da imposição legal com fundamento no Protocolo ICMS 41/08, do qual o Estado da Bahia é signatário.

Examinando os autos do presente processo administrativo fiscal - PAF, 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.

Verifico ainda que a operação, objeto da autuação, é a compra e venda dos produtos descritos nos DANFE,s nº 67.081, 67.088, 67.271 e 67.277, *"ônibus urbano sob encomenda com carroceria de nossa fabricação opcionais conforme características seguintes ..."*

Em se tratando de ônibus, o Convênio ICMS 132/92 dispõe que, nas operações interestaduais com veículos novos classificados nos códigos da NCM referidos 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 6m3, mas inferior a 9m3*), 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.

Nesse sentido, o cerne da questão é a correta definição se a mercadoria apreendida é um "ônibus" ou "carroceria para ônibus", considerando que são produtos diversos, submetidos a acordos interestaduais diversos. Além de diferentes mercadorias, as determinações dos respectivos Acordos interestaduais estão incluídas na norma regulamentar deste Estado, com repercussão tributária também diversa.

O remetente encontra-se localizado no Estado do Rio de Janeiro, unidade da federação signatária

do Protocolo ICMS 49/08. Juntamente aos DANFEs das operações de vendas dos produtos (n^{os} 67.081, 67.088, 67.271 e 67.277), encontram-se apensadas aos autos os respectivos DANFEs relacionados à operação de devolução de chassis que a empresa recebeu para montagem dos ônibus (n^{os} 67.082, 67.084, 67.272 e 67.278). Observa-se que o mencionado documento está vinculado à nota fiscal (DANFE) da venda do ônibus, através do número de chassis e motor, com a mesma data de emissão, fazendo menção à devolução do chassis e enviado pelo próprio estabelecimento autuado, situado no município de Duque de Caxias, Estado do Rio de Janeiro. Importa observar que o produto carroçaria para automóveis elencado no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/2008 diz respeito ao produto em seu estado de “*componente, parte ou peça*”, conforme os DANFEs anexados aos autos pelo próprio autuante.

No caso em análise, é de se concluir que a carroçaria foi montada no chassi para ônibus (também indicado no DANFE), e o produto resultante, nada mais é do que o próprio ônibus e não mais a carroceria original. Após a montagem, sob encomenda, chassis + carroceria passaram a integrar o produto final fabricado e acabado, ônibus urbano, conforme descrito no DANFE retro referido. E esse foi o produto objeto da ação fiscal, no trânsito de mercadorias; 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, uma vez que a operação autuada não envolvia a venda somente da carroceria NCM 8702, conforme consignado no Termo de Ocorrência n^o 216967.0202/14-7, mas, um ônibus urbano Torino à diesel, completo, sob encomenda com carroceria e opcionais, capacidade para 40 passageiros + 2 auxiliares + 39 passageiros em pé, conforme consta das notas fiscais eletrônicas, representadas nos autos pelos DANFEs n^{os} 67.081, 67.088, 67.271 e 67.277.

Na fiscalização de mercadorias em trânsito, igualmente, deve prevalecer o princípio da primazia da realidade e o lançamento fiscal se reportar sempre ao fato contemporâneo, efetivamente verificado, no momento de sua ocorrência, por ocasião da circulação da mercadoria. Justamente por isso, em regra, manda-se que seja apreendida a mercadoria que esteja irregular para servir de prova da materialidade do fato ocorrido no trânsito. O termo de apreensão deve narrar os fatos e descrever fidedignamente o bem apreendido, porque se prestará à instrução processual.

Nesses Termos, do exame das peças do presente Auto de Infração, verifico, de fato, a existência de erro jurídico intransponível ligado à legalidade do lançamento. A instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo são regidos por princípios da verdade material, da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação.

A tarefa da fiscalização para verificar o cumprimento de obrigação tributária deverá sempre pautar-se em um termo que se preste a fundamentar ou instruir a ação fiscal. Na fiscalização de trânsito de mercadorias, o Termo de Apreensão (Ocorrência Fiscal), Termo de Liberação ou de Depósito objetivam documentar a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos que constituam prova material de infração, bem como sua liberação ou depósito em poder de terceiro, nos termos da legislação do ICMS (art. 28, IV, IV-A e § 4^o, c/c o art. 29 do RPAF/BA – Decreto n^o 7.629/99). Trata-se de aspecto relacionado à estrita legalidade do lançamento tributário.

Constato, no caso em concreto, que o preposto fiscal, objetivando garantir o seu pensamento, transcreveu os fatos que entendeu ocorrer apenas em um Termo de Ocorrência Fiscal, aduzindo a existência de carrocerias de ônibus, através dos DANFEs n^{os} 67.082, 67.084, 67.272 e 67.278. Deveria fazer constar o objeto apreendido no competente Termo de Apreensão.

Nos documentos retro aludidos consta que o fato material verificado pela fiscalização de mercadorias em trânsito não foi uma carroceria, mas, um ônibus urbano fabricado sob encomenda, um produto acabado, um veículo, que não se confunde com as peças, partes, componentes e demais produtos listados no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/08 (alterado pelo Protocolo ICMS 49/08).

Pela simples leitura dos autos do processo, resta ululante que efetivamente o bem apreendido não foram carrocerias, porque usadas na montagem dos equipamentos descritos nas notas fiscais eletrônicas (DANFES nºs 67.081, 67.088, 67.271 e 67.277) e objeto da ação fiscal, ônibus urbano sob encomenda Mercedes Benz Torino com capacidade para 40 passageiros + 2 auxiliares + 39 passageiros em pé, modelo 2014/2015 e NCM 8702.1000 -EX 02, conforme extraídos dos respectivos documentos fiscais.

O raciocínio do preposto fiscal contradizendo a afirmativa do autuado de que o ICMS não é devido no *"fornecimento em operações interestaduais para ônibus"*, não se fez acompanhar das provas dos fatos efetivamente verificados, não o autoriza na alteração da realidade fática. A situação concreta verificada, naquele momento, foi a circulação de um ônibus e isso, em havendo alguma irregularidade, deveria ser objeto da constatação e ou apreensão fiscal, pelos prepostos da fiscalização de mercadorias em trânsito, após a lavratura do correto e competente Termo de Apreensão ou de Ocorrência.

Qualquer outro fato irregular ou não, a partir de então, não mais estaria sujeito à fiscalização das mercadoria em trânsito, pela competência residual na constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional, a teor do artigo 42, II (redação do Decreto nº 11.806/09, efeitos a partir de 01/07/09).

Em síntese, não obstante às discussões que ainda envolvem a matéria, meu entendimento é no sentido que, comprovado que o produto apreendido se trata de um ônibus, 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, o ônibus, conforme exaustivamente apreciado. Por outro lado, a operação não se sujeita também à substituição tributária prevista no Convênio ICMS 132/92, pois o produto discriminado no documento fiscal se enquadra na posição NCM 87.02.1000 – EX 02, sob a descrição de *"ônibus urbano sob encomenda com carroceria de nossa fabricação opcionais conforme características seguintes ..."*. Portanto, a operação em debate não se sujeita à substituição tributária prevista no Convênio ICMS 41/08, tampouco no Convênio ICMS 132/92.

Ressalto, por fim, ser este o caminho trilhado por este CONSEF em diversos julgados, como aqueles apresentados pelo impugnante, como também os recentes Acórdão nº 0017-04/15, da 4ª JF; Acórdão nº 0076-05/15, da 5ª 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 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **216967.0208/14-5**, lavrado contra **CIFERAL INDÚSTRIA DE ÔNIBUS LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2016.

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR