

**PROCESSO** - A. I. Nº 206888.0036/12-5  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - GAZIN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA.  
(COLCHÕES GAZIN)  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0271-01/13  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**INTERNET** - 14/04/2014

#### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO CJF Nº 0085 -11/14

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) CRÉDITO PRESUMIDO. PROBAHIA. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO PELA LEGISLAÇÃO.** Mantida a decisão recorrida. Infração descaracterizada. O bem denominado cama box, embora não seja um tipo de colchão, a depender do modelo fabricado pode caracterizar-se como estofado indivisivelmente acoplado a colchão. O alcance do benefício fiscal engloba a fabricação das camas-box, entendendo-as como produtos que, expressamente citados no "Protocolo de Intenções" que também lastreia a concessão do benefício fiscal, estavam já abrigados pela primeira Resolução publicada em favor do ora autuado e sendo assim a empresa faz jus ao benefício do Probahia questionado indevidamente pela fiscalização nas saídas dessa mercadoria. É portanto improcedente o lançamento. **b) USO INDEVIDO DE CRÉDITO FISCAL.** Autuado elidiu a acusação fiscal ao comprovar que efetuou o estorno de crédito fiscal antes do início da ação fiscal. Mantida a Decisão recorrida. **Recurso NÃO PROVIDO.** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/12/2012, para exigir ICMS no valor histórico total de R\$2.368.021,92, acrescido da multa de 60%, em razão de três irregularidades, das quais foi reconhecida, pelo contribuinte, o cometimento da infração 03, tendo sido objeto do Recurso de Ofício apenas as infrações 1 e 2:

**INFRAÇÃO 1.** Utilizou indevidamente crédito fiscal presumido de ICMS, nos meses de setembro a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$2.231.442,70, acrescido da multa de 60%. Consta, no Auto de Infração, que o contribuinte tem autorização para estornar 90% dos débitos fiscais de ICMS gerados nas vendas de COLCHÕES, TRAVESSEIROS, ESPUMAS E POLTRONAS, nos termos da Resolução 33 de 2010, relativamente ao programa de incentivo fiscal denominado PROBAHIA. que, entretanto, efetuou estornos de débitos e apropriou-se de créditos fiscais presumidos no percentual de 90% sobre todas as operações de saídas do seu estabelecimento, desrespeitando as limitações contidas na referida Resolução, omitindo recolhimentos de ICMS, em 2010, na importância de R\$184.316,97 e R\$2.047.125,73, relativamente ao exercício de 2011. Consta ainda que integram o Auto de Infração planilhas de apuração dos valores apontados, e que as diferenças apuradas correspondem à diferença entre o crédito presumido a que teria direito o contribuinte e o valor do estorno de débito realmente lançado na escrita fiscal do autuado, conforme constam nos demonstrativos de auditoria e cópia do livro de

apuração do ICMS, anexadas ao processo.

INFRAÇÃO 2. Utilização indevida de crédito fiscal em decorrência da utilização de crédito presumido com vedação de créditos do imposto relativos à aquisição ou entrada real, ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento e aos serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido, nos meses de outubro a dezembro de 2010, e de janeiro a dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$134.121,47, acrescido da multa de 60%. Consta, no Auto de Infração, que o contribuinte, em função da Resolução 33/2010, que lhe concede um crédito presumido de 90% incidente sobre as saídas de colchões, travesseiros, poltronas e espumas, nas operações de devoluções de vendas de tais, mercadorias, apropriou-se dos totais dos créditos destacados nas respectivas notas fiscais, sem considerar que, neste caso, só tinha direito ao crédito no percentual efetivo da carga tributária suportada no momento das vendas de tais mercadorias, ou seja, só poderia apropriar-se de créditos correspondentes a 10% do valor destacado nas notas fiscais, omitindo, em todo o período fiscalizado, a importância de R\$134.121,48, conforme demonstrado nas planilhas que integram o Auto de Infração e no demonstrativo de débito.

O Fisco acostou documentos às fls. 07 a 85.

À fl. 84, e fls. 87 a 90, comprovantes de entrega dos demonstrativos fiscais ao sujeito passivo.

O autuado impugnou as imputações 1 e 2 do lançamento de ofício às fls. 95 a 105, acostando documentos às fls. 107 a 194.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 198 a 203 acatando em parte as alegações do contribuinte, mantendo integralmente a imputação 1 e reduzindo o débito histórico de ICMS relativo à imputação 2 de R\$134.121,47 para R\$25.350,19, acostando novo demonstrativo à fl. 204.

Cientificado da informação fiscal, o autuado se manifestou às fls. 211/212 reafirmando as suas alegações anteriores, e acostando documentos às fls. 213 a 232.

Cientificado da manifestação do contribuinte um dos autuantes se pronunciou (fl. 235), mantendo parcialmente o Auto de Infração nos valores constantes no novo demonstrativo de débito apresentado na informação fiscal.

A 1ª JF, após análise e discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do feito em diligência à INFAZ Feira de Santana (fl. 2390), a fim de que os autuantes se pronunciassem sobre a argumentação defensiva quanto a descaber a infração 2, mesmo no valor de R\$25.350,19.

Cumprindo a diligência um dos autuantes se pronunciou (fls. 244 a 250) esclarecendo que, após análise do livro Registro de Apuração do ICMS, cópia às fls. 214 a 231, constatou que foram estornados os créditos remanescentes da infração 2, sendo, portanto, indevida também a exigência do valor de R\$25.350,19, o que resultou na insubsistência desta infração. Quanto à infração 01, registrou que anexou Acórdãos que demonstrariam o acerto da aplicação da interpretação literal em relação ao benefício fiscal concedido ao autuado. Finalizou opinando pela procedência das infrações 1 e 3 e insubsistência da infração 2, totalizando o valor exigido R\$2.233.900,45, conforme novo demonstrativo de débito que elaborou de fl. 251.

Cientificado do resultado da diligência o autuado se manifestou (fls. 255/256) mantendo o posicionamento anterior e reiterando o pedido de cancelamento do Auto de Infração na parte relativa à infração 1.

Consta à fl. 263 dos autos pronunciamento de um dos autuantes, consignando que não teria informações suplementares a prestar, haja vista que o autuado não apresentara fato novo.

O julgamento em primeira instância, unânime quanto às imputações 2 e 3, e não unânime quanto à imputação 1, em cujo julgamento foi vencido o voto do digno Relator, manteve parcialmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0271-01/13, às fls. 266 a 277.

Em seu voto, quanto às imputações 1 e 2, objeto do recurso de Ofício, assim se expressa o

**Relator:**

**VOTO (VENCIDO QUANTO AO ITEM 01)**

(...)

*No que concerne à infração 01, verifico que a acusação fiscal diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS.*

*Conforme consta na descrição dos fatos o contribuinte tem autorização para estornar 90% dos débitos fiscais de ICMS gerados nas vendas de colchões, travesseiros, espumas e poltronas, conforme a Resolução nº 33 de 2010, relativamente ao programa de incentivo fiscal PROBAHIA, contudo, efetuou estornos de débitos e apropriou-se de créditos fiscais presumidos no percentual de 90%, sobre todas as operações de saídas do seu estabelecimento, desrespeitando as limitações contidas na referida Resolução. Consta ainda que as diferenças apontadas correspondem à diferença entre o crédito presumido a que teria direito o contribuinte e o valor do estorno de débito realmente lançado na escrita fiscal do contribuinte, conforme demonstrativos de auditoria e cópia do livro Registro de Apuração do ICMS, anexadas aos autos.*

*Observo que na defesa apresentada o autuado salienta que o relatório fiscal não o diz, mas, talvez, o que tenha gerado na Fiscalização a convicção que levou ao lançamento tenha sido a referência em documentos fiscais ao tipo de colchão denominado “cama box” ou simplesmente “box”, que é justamente o produto mais importante fabricado na unidade industrial de Feira de Santana, respondendo por aproximadamente 80% de seu faturamento. Acrescenta que desse modo, a questão toda gira em torno disto: as “camas box” caracterizam-se efetivamente como tipos de colchões, sendo assim alcançadas pelo benefício fiscal, ou, diversamente, refogem ao âmbito da Resolução 33/10? Mais sinteticamente: trata-se de colchão ou cama?*

*Apresenta um histórico sobre “cama” e sua evolução no mercado. Alega que o RICMS/BA e Protocolo 206/10, tratam “cama box” como um tipo de colchão.*

*Assegura que quando a Resolução nº 33/10 faz referência a “espumas, colchões, travesseiros e estofados”, não há dúvida que, como espécie do gênero “colchões”, compreende as “camas box” ou, simplesmente, “box”. Aduz que excluir esse item do incentivo, por meio de uma interpretação não literal (CTN, art. 111, II), mas restritiva, ou, pior ainda, contra legem, equivaleria a tornar o benefício quase nulo.*

*Vejo também que os autuantes contestam a argumentação defensiva, afirmando que é totalmente fora de propósito, já que a própria autuação desmente tal argumentação, ao consignar na planilha acostada ao Auto de Infração, produtos diversos dos citados na peça defensiva.*

*Dizem que parte da NCM transcrita pelo impugnante não ampara o argumento defensivo, pois o item 9004.2, que trata das variedades de colchões, não acolhe a “cama box” como pretende o impugnante.*

*Apresentam tabela cujos dados foram extraídos dos arquivos SINTEGRA do contribuinte, onde o item “cama box” e suas variações representam apenas 35,04%, quando comparado com as vendas de travesseiros, colchões, espumas e poltronas e não 80%, conforme aduzido pelo impugnante.*

*Salientam que o inciso I do artigo 1º da Resolução 33/2010, concede ao contribuinte crédito presumido de 90% (noventa) por cento do imposto incidente sobre as saídas de espumas, colchões, travesseiros e estofados.*

*Dizem que o artigo 111 do Código Tributário Nacional determina que “interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) outorga de isenção.”*

*Registram ainda que este CONSEF também tem observado a disposição contida no artigo 111 do Código Tributário Nacional em seus mais recentes julgamentos, a exemplo do Acórdão nº, de 0268-02/12.*

*Frisam que também em relação ao presente Auto de Infração, a interpretação do benefício fiscal, na forma de crédito presumido, no percentual 90%, previsto na Resolução 33/2010, deve ser interpretada literalmente, incidindo apenas sobre os débitos gerados nas saídas de colchões, travesseiros, poltronas e espumas, conforme consta inciso do I do artigo 1º da referida Resolução 33/2010.*

*Inicialmente, devo registrar que indefiro o pedido formulado pelo impugnante, no sentido de que seja encaminhado ofício ao Presidente do Conselho Deliberativo do PROBAHIA, que aprovou a Resolução 33/10, para que esclareça esse ato, quando se referiu a “colchões”, haja vista que não vislumbro necessidade de oitiva daquele órgão para decisão da lide.*

*Em verdade, cabe analisar os termos da Resolução conforme elaborada e publicada, devendo a interpretação ser feita por qualquer pessoa independentemente da oitiva do elaborador da norma, ou seja, a “fonte autêntica”.*

*Compulsando as peças que constituem o presente processo, verifico que a glosa do crédito presumido de que trata este item da autuação, diz respeito precipuamente à mercadoria “cama box”, conforme inclusive aduzido pelo impugnante que conduziu a sua defesa nesse sentido.*

Vale dizer que o cerne da questão reside no fato de se esclarecer se a mercadoria “colchões”, contemplada na Resolução 33/2010 com crédito presumido de 90% nas operações de saídas, abrange a mercadoria denominada “cama box”, conforme procedido pelo autuado.

De início, devo registrar que a possibilidade de existência de dúvida quanto a se tratar de mercadorias diversas, o “colchão e a “cama box”, foi por mim afastada quando verifiquei no Acórdão CJF Nº 0182-12/13, menção que o Conselho Deliberativo do PROBAHIA houvera autorizado outro contribuinte, nos termos da Resolução nº 05/2009, a utilizar o crédito presumido no percentual de 90% sobre as operações de saídas de “colchões de espuma e de mola”, “cama-box” e “móveis estofados”, pelo prazo de 15 (quinze anos).

No mesmo Acórdão CJF Nº. 0182-12/13, ainda há o registro que, posteriormente, a Resolução 18/2009, publicada no DOE de 19 de junho de 2009, alterou e retificou a Resolução nº 05/2009, que concedeu os benefícios à empresa autuada, incluindo no inciso I do art. 1º as operações de saídas do produto “espuma de poliuretano”.

Eis o teor da citada ementa:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0182-12/13

**EMENTA:** ICMS. PROBAHIA. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS NÃO CONTEMPLADOS NO BENEFÍCIO FISCAL. Na Resolução nº 05/2009 do ProBahia, está autorizado o crédito presumido no percentual de 90% sobre as operações de saídas de colchões de espuma e de mola, cama-box e móveis estofados, pelo prazo de 15 (quinze anos). Posteriormente, a Resolução 18/2009, publicado no DOE de 19 de junho de 2009, alterou e retificou a Resolução nº 05/2009, que concedeu os benefícios à empresa autuada, incluindo no inciso I do art. 1º as operações de saídas do produto “espuma de poliuretano”. Com a exclusão do item laminado, o valor exigido fica diminuído. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

Claramente se verifica que na Resolução 05/2009 mencionada na ementa acima reproduzida, o contribuinte foi autorizado pelo Conselho Deliberativo do PROBAHIA a utilizar o crédito presumido no percentual de 90% sobre as operações de saídas de “colchões de espuma e de mola”, “cama-box” e “móveis estofados”, o que permite inferir que o próprio Conselho Deliberativo trata como mercadorias distintas.

Independentemente de já estar convencido de que se trata de mercadorias diferentes, procurei identificar o conceito de “colchões” e “cama box” e encontrei os seguintes significados para estas mercadorias em fontes de pesquisa na internet.

- “Colchão é um objeto utilizado para deitar-se e/ou dormir, geralmente colocado sobre um estrado. Existem diversos modelos e materiais utilizados na fabricação de um colchão, cada um deles é indicado para uma determinada faixa de peso, possibilitando uma maior adequação do colchão a estrutura corpórea do usuário, aumentando o conforto e a durabilidade;”

- “Cama box” é um modelo de cama diferente das demais, pois não possui estrado e cabeceira como as demais, aparenta ser um colchão mais grosso e único, com rodinhas.

Encontrei ainda na fonte de pesquisa texto sobre “cama box” no sentido de que “também conhecida como “Box Spring”, sendo preferido das pessoas que preferem economizar espaço no quarto, pois a ausência de estrutura normal de uma cama torna o espaço ocupado o mesmo do colchão.”

Devo registrar, também, que no intuito de afastar qualquer dúvida sobre o alcance do benefício concedido ao autuado, encontrei a definição de “estofado” já que fora suscitada pelo ilustre Julgador José Bizerra Lima Irmão a possibilidade de se enquadrar a “cama box” nessa condição.

A definição de “estofado” é de que se trata de tecido espesso para revestir móveis. Recheado ou coberto com estofa (cadeira estofada). Sofá, poltrona e/ou cadeira com esse tipo de acabamento.

Em síntese, parece-me claro que “cama box” não é o mesmo que “colchões”, conforme pretendido pelo impugnante. Entendo que são itens de mercadorias distintos, que podem até se complementarem, mas não se confundem.

Cabe observar que a pretensão do autuado de oitiva do Conselho do PROBAHIA, para que esclarecesse o alcance da Resolução nº. 33/2010 restou prejudicada, haja vista que o referido Conselho editou a Resolução nº 015/2013, publicada no Diário Oficial de 06 e 07/04/2013, provavelmente por provocação do próprio contribuinte, cujo teor é o seguinte:

RESOLUÇÃO Nº 015/2013  
(Publicada no Diário Oficial de 06 e 07/04/2013)  
Retifica a Resolução nº 33/2010 - PROBAHIA.

O CONSELHO DELIBERATIVO DO PROBAHIA, no uso da competência que lhe confere o artigo 46 do

*inciso I, do Regulamento do Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico - FUNDESE e do Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia - PROBAHIA, aprovado pelo Decreto nº 7.798, de 05 de maio de 2000 e considerando o que consta do processo SICM nº 1100080029177, RESOLVE:*

*Art. 1º Retificar a Resolução nº 33, de 31 de agosto de 2010, que concedeu à GAZIN - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA., CNPJ nº 77.941.490/0203-42 e IE nº 085.343.476NO, os benefícios do Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia - PROBAHIA para incluir no inciso I do art. 1º as operações de saídas de cama box, mantidos os demais artigos.*

*Art. 2º Esta Resolução entrará em vigor na data de sua publicação.*

*Sala de Sessões, 02 de abril de 2013.  
88ª Reunião Ordinária do Probahia  
LUIS GONZAGA ALVES DE SOUZA  
Presidente em exercício*

*Observe-se que a Resolução 33/2010 fixou originalmente no seu inciso I do art. 1º, o percentual de crédito presumido de 90% do imposto incidente nas operações de saídas de espumas, colchões, travesseiros e estofados, sendo que, a inclusão de cama box somente ocorreu com o advento da Resolução nº 015/2013, acima referida, cujos efeitos começaram a ser produzidos a partir de 06 e 07/04/2013, quando de sua publicação no Diário Oficial do Estado da Bahia.*

*Ora, por óbvio, se “colchões” fosse a mesma coisa de “cama box” a Resolução nº 015/2013 não precisaria ter retificado para incluir expressamente no inciso I do art. 1º da Resolução nº. 33/2010 a referida mercadoria. Nessa linha de entendimento, seria como se houvesse a inclusão de “colchões” quando expressamente já existia a mercadoria “colchões”. Incluir algo que já estava incluso? Parece-me ilógico.*

*A meu ver, para que a retificação procedida pelo Conselho Deliberativo do PROBAHIA pudesse produzir efeitos retroativos com relação a “cama box”, ou seja, convalidar os procedimentos adotados pelo contribuinte, deveria expressamente determinar tais efeitos.*

*Afinal, deve ser levado em conta que a interpretação do benefício fiscal concedido ao contribuinte não deve ser abrangente, mas sim restritiva.*

*Apenas a título de ilustração, devo registrar que ao pesquisar no sistema da SEFAZ/BA, no intuito de localizar a Resolução 33/2010, deparei-me com o seguinte registro na referida Resolução: “Nota: A redação atual do inciso I do art. 1º foi dada pela Resolução nº 015 de 02/04/2013, DOE de 06 e 07/04/13, efeitos a partir de 06 e 07/04/13.” – Redação originária, efeitos até 05/04/13.”*

*Pelo visto, até o próprio órgão competente da SEFAZ/BA também entende da forma acima esposada, haja vista que consignou na nota que os efeitos da redação originária da Resolução nº. 33/2010 ocorreram até 05/04/13.*

*Diante do exposto, por entender que as operações de saídas de “cama box” somente passaram a fruir do benefício do crédito presumido de que trata a Resolução nº 33/2010, retificada pela Resolução nº. 015/2013, a partir de 05/04/2013, considero esta infração procedente.*

*No respeitante à infração 02, observo que os autuantes na informação fiscal acataram parcialmente as alegações defensivas, o que resultou na redução do valor do débito originalmente exigido de R\$134.121,47 para R\$ 25.350,19.*

*Ocorre que, cientificado sobre a informação fiscal, o autuado apresentou o seu inconformismo quanto ao resultado apresentado, sustentando que descabia a exigência do valor remanescente, o que não fora objeto de apreciação por parte dos autuante.*

*Em razão disso, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência a INFAZ de origem, a fim de que os autuantes se pronunciassem sobre a argumentação defensiva.*

*O resultado trazido pelos autuantes ratificou a argumentação defensiva de descaber qualquer exigência neste item da autuação, já que o contribuinte estornara os créditos nas devoluções de venda, conforme lançamento no item 3 do campo “débito do imposto” do livro Registro de Apuração do ICMS.*

*Diante disso, esta infração é insubsistente.*

*(...)*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento.*

**VOTO VENCEDOR – ITEM 1º**

*O item 1º deste Auto acusa o autuado de utilização indevida de crédito presumido de ICMS por ter efetuado estornos de débitos e se apropriado de créditos presumidos do programa Probahia sobre saídas de mercadorias que não estariam compreendidas na Resolução nº 33/10, que reconheceu os incentivos, haja vista que a autorização diz respeito a espumas, colchões, travesseiros e estofados, e o contribuinte também fez uso do*

*benefício nas operações com cama box.*

*A questão é esta: a Resolução nº 33/10 autorizou o benefício para as operações com espumas, colchões, travesseiros e estofados. O fisco glosou parte do benefício, relativamente às operações com “cama box”, um produto que segundo a empresa é uma espécie de colchão, e portanto estaria compreendido no gênero “colchões”, ao passo que os autuantes consideram que “cama box” é um produto não amparado pelo benefício.*

*Resta então saber se cama box é ou não um tipo de colchão.*

*As coisas são designadas por nomes que são dados por seu criador ou pelo povo, segundo os costumes, e esses nomes são sujeitos a variações com a evolução do tempo, os costumes, as marcas de comércio, as especificidades de cada tipo, tudo isso sem falar nos vários sinônimos pelos quais uma mesma coisa pode ser conhecida.*

*Por exemplo: as antigas lâminas de barbear da marca Gillette tornaram-se tão populares que o termo “gilete” passou a ser sinônimo de lâmina de barbear.*

*Outro exemplo é a palavra “aipim”, que de Sergipe para cima é chamada de macaxeira e no Sul é chamada de mandioca, mandioca-doce, mandioca-mansa. Trata-se da mesma planta, embora compreendendo certas variedades, todas, porém, pertencentes ao mesmo gênero.*

*A tão conhecida abóbora é também chamada jerimum, camulenga, aboboreira, abobreira. São diversos nomes de uma mesma erva, também designando o fruto dessa erva.*

*Importa neste caso o conceito do que seja “colchão”. Trata-se de um conceito aberto. No sentido que aqui interessa, colchão é um artigo manufaturado geralmente coberto ou forrado com material macio sobre o qual a pessoa se deita para dormir ou descansar com relativo conforto.*

*Quase sempre o colchão é utilizado em cima de um estrado de madeira ou metal que se convencionou chamar de cama. Mas o colchão pode simplesmente ser posto diretamente no chão, e não é por isso que ele deixa de ser colchão. E nada impede que o próprio colchão tenha dispositivos como pés ou rodinhas que o isolem do piso. E também é irrelevante se o colchão é de maior espessura, para efeito estético ou maior comodidade. Mesmo assim, continua sendo colchão. Se, por razões comerciais, o fabricante denomina esse tipo de colchão de “cama box”, ele continua a ser um colchão. Não é o nome o que caracteriza um objeto, e sim a sua natureza intrínseca.*

*Entendo que esse tipo de colchão ao qual foi dado o “nome de fantasia” de cama box, com pés ou sem pés, que pela forma como foi concebido dispensa a armação convencional denominada cama, é de fato um colchão em seu sentido próprio, como um móvel doméstico sobre o qual a pessoa se deita para dormir ou descansar.*

*A legislação precisa ser interpretada de forma sistemática. O autuado, na defesa, foi bastante preciso ao chamar a atenção para a forma como os artigos de colchoaria foram tratados nos anexos 86 e 88 do RICMS/97.*

*O anexo 86 do RICMS/97 é um instrumento em que são indicadas as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária nas operações interestaduais em decorrência de convênios e protocolos. O citado anexo descreve as mercadorias, indica o acordo interestadual, especifica os estados signatários, define a base de cálculo e a MVA cabível. O citado anexo 86, no item 29, acrescentado pelo Decreto nº 12.534/10, efeitos de 1º.3.11 a 31.5.11, na descrição dos artigos de colchoaria sujeitos à substituição tributária, ao citar os colchões, empregou a expressão “colchões, inclusive box”.*

*Esse item 29 foi acrescentado por força do Protocolo ICMS 190/09 firmado pela Bahia com os estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Santa Catarina, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Rio Grande do Sul. Depois esse item foi alterado pelo Decreto nº 12.955/11, com efeitos a partir de 1º.6.11, acrescentando o estado de São Paulo, em virtude da adesão desse estado através do Protocolo ICMS 26/11, mantendo-se a mesma redação quanto às mercadorias.*

*Observe-se, portanto, que, ao tratar de colchões, o referido item 29 do anexo 86 do RICMS/97 se refere a “colchões, inclusive box”. O advérbio “inclusive” significa incluindo, sem exclusão, contendo também.*

*Em sintonia com o anexo 86, o anexo 88 do RICMS/97, no item 44, ao tratar das margens de valor adicionado aplicáveis para fins de antecipação relativamente aos artigos de colchoaria, reproduz a expressão “colchões, inclusive box”.*

*Isto significa que o RICMS/97 considera incluído no conceito de colchões o tipo especial de colchão denominado “box”.*

*Feitas essas considerações, cumpre agora atentar para os termos da Resolução nº 33/10 do Probahia, alterada pela Resolução nº 15/13.*

*De acordo com o inciso I do art. 1º da Resolução nº 33/10, em sua redação originária, foi concedido crédito presumido à Gazin, a ser utilizado nas operações com “espumas, colchões, travesseiros e estofados”.*

*Posteriormente, foi feita uma retificação, através da Resolução nº 15/13, incluindo no inciso I do art. 1º da*

supracitada Resolução nº 33/10 as operações com “cama box”.

O texto retificador é este:

“Resolução nº 015/2013

Retifica a Resolução nº. 33/2010 – PROBAHIA

O CONSELHO DELIBERATIVO DO PROBAHIA, no uso da competência [...],

.....

RESOLVE:

Art. 1º Retificar a Resolução nº 33 J...], para incluir no inciso I do art. 1º as operações de saídas de cama box, mantidos os demais artigos.” (grifei)

Atente-se bem para os termos empregados pelo legislador. Se esse art. 1º tivesse dito que o Conselho Deliberativo resolveu “incluir” cama box, isto significaria que essa mercadoria estaria sendo incluída agora, e os efeitos da alteração somente surtiriam efeitos a partir da entrada em vigor da nova redação.

Mas não. O Conselho não resolveu “incluir”, e sim “retificar”.

“Retificar” significa corrigir, tornar direito, reto. Retificar é consertar, endireitar o que está errado, torto, desajustado. Retificar é corrigir o que apresenta erro, defeito ou imprecisão.

Sendo assim, considerando-se que a decisão do Conselho Deliberativo do Probahia foi no sentido de “retificar” a Resolução originária, isto significa que a nova Resolução tem por escopo corrigir um erro que havia desde o início, vindo tornar claro o que era confuso, e portanto seus efeitos retroagem.

Em suma, o verbo “incluir” implica direito novo, valendo para o futuro.

Já o verbo “retificar” implica correção de algo que estava errado e agora se corrige, de modo que a correção se aplica ao passado, retroage, retificando e ajustando o que estava errado, confuso ou vago.

Em situações dessa ordem, costuma-se empregar outro termo – “ratificação”, que não se confunde evidentemente com “retificação”. Ratificação é sinônimo de confirmação, corroboração, reafirmação, reiteração, validação. No caso em discussão, a nova Resolução, de nº 15/13, depois de “retificar” a Resolução anterior no tocante a cama box, “ratificou” o teor da primeira Resolução no tocante aos demais produtos, ao consignar no final do art. 1º a expressão “mantidos os demais artigos”. Pode-se dizer então que na mencionada Resolução nº 15/13 há uma reti-ratificação: ela retifica a Resolução nº 33 no tocante a cama box, e ratifica-a no tocante às demais mercadorias.

Não tenho a mais mínima dúvida de que o bem denominado cama box é um tipo de colchão, e sendo assim a empresa faz jus ao benefício do Probahia questionado indevidamente pela fiscalização nas saídas dessa mercadoria. É portanto improcedente o lançamento objeto do item 1º deste Auto.

Quanto aos itens 2º e 3º, acompanho o voto do nobre Relator: cai o item 2º, e mantém-se o item 3º.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99.

O patrono do contribuinte, presente à sessão, reiterou as razões anteriormente apresentadas.

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Dulce Hasselman Rodrigues Baleeiro Costa, presente à sessão de julgamento, opinou no sentido do Não Provedimento do Recurso de Ofício.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício, cingindo-se o reexame às imputações 1 e 2.

Quanto à imputação 2, que trata de utilização indevida de crédito fiscal em decorrência da utilização de crédito presumido com vedação de créditos do imposto relativos à aquisição ou entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento e aos serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido, verifica-se nos autos deste processo que os próprios autuantes, primeiro em sede de informação fiscal às fls. 198 a 203, e depois às fls. 244 a 250, pronunciando-se em atendimento a solicitação de diligência feita pela primeira instância julgadora, quando então acostaram cópias do livro Registro de Apuração do contribuinte aos

autos (fls. 214 a 231), reconheceram ser indevida a cobrança ao contribuinte, posto que este havia estornado em sua escrita fiscal, antes da realização da auditoria, os créditos fiscais que usara indevidamente.

Assim, deixando de existir controvérsia acerca da improcedência da imputação 2, e conforme documentos acostados aos autos deste processo pelo Fisco, acertada a decisão de base, ao acolher a declaração dos autuantes no sentido da improcedência da imputação 2.

Voto no sentido da manutenção da decisão de base quanto à improcedência da imputação 2.

A discussão remanescente, portanto, cinge-se à imputação 1, que cuida de utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS, constando, no Auto de Infração, que o contribuinte tem autorização para estornar 90% dos débitos fiscais de ICMS gerados nas vendas de colchões, travesseiros, espumas e poltronas, nos termos da Resolução 33 de 2010, relativamente ao programa de incentivo fiscal denominado PROBAHIA e que, entretanto, efetuou estornos de débitos e apropriou-se de créditos fiscais presumidos no percentual de 90%, sobre todas as operações de saídas do seu estabelecimento, desrespeitando as limitações contidas na referida Resolução, omitindo recolhimentos de ICMS, em 2010, na importância de R\$184.316,97 e R\$2.047.125,73, relativamente ao exercício de 2011.

O ponto em discórdia diz respeito ao produto “cama-box”.

Conforme consta do Relatório que antecede este meu voto, a decisão não unânime de base traz dois votos, tenho o voto vencedor considerado que cama-box seria uma espécie de colchão, e que a Resolução PROBAHIA 15/13 teria retificado a Resolução 33/2010 no tocante a cama-box, e ratificado quanto aos demais itens do benefício concedido.

*Data maxima venia*, discordo do voto vencedor quanto a que cama-box seria uma espécie de colchão.

A cama-box é um modelo de cama, e sobre este modelo de cama, tanto quanto sobre os demais, pode-se colocar colchões.

Tanto assim é que em qualquer estabelecimento que comercialize os itens cama, cama-box, e/ou colchões, pode-se comprar um, ou dois, dos três produtos, independentemente de se comprar os demais. A cama-box pode ser comprada em uma loja e o colchão para tal cama modelo box pode vir a ser comprado em outro estabelecimento atacadista/varejista, inclusive.

Existe a possibilidade, contudo, da existência atual e/ou futura, porventura, de cama de modelo “camas-box” que tragam, ou venham a trazer, já acoplado, um colchão, do qual não se dissociem. Durante toda a discussão, houve a consideração, pelo contribuinte, de que a cama-box que fabrica seria um colchão, que também fabrica.

O produto cama-box já foi descrito no voto vencido do digno Relator de primeira instância, descrição que endosso e com a devida licença adoto como minha para evitar repetições desnecessárias neste voto.

Conforme se vê neste processo, o contribuinte autuado obteve benefícios concedidos por duas Resoluções distintas, quais sejam estas as Resoluções PROBAHIA 15/13 e 33/2010.

Observo que os fatos geradores da obrigação tributária objeto da imputação 01 ocorreram no período compreendido entre setembro/2010 a dezembro/2011, portanto vigente a redação originária da Resolução 33/2010, que não incluía cama-box entre os produtos atingidos pelo benefício fiscal concedido ao autuado.

Tanto assim comprovadamente não incluía, que o texto do artigo 1º da Resolução 15/2013, transcrito no voto do relator de base, traz: “*Retificar a Resolução nº 33 (...) para incluir no inciso I do art. 1º as operações de saídas de cama-box, mantidos os demais artigos.*”

O artigo 2º da Resolução 15/2013 determina: “*Art. 2º. Esta Resolução entrará em vigor na data de sua publicação.*”



Esta Resolução 15/2013 foi publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia de 06 e 07/04/2013, portanto depois de ocorridos os fatos geradores objeto da imputação 01, ora em discussão. Ocorreram, conforme discriminado no Auto de Infração, nos exercícios de 2010 e 2011.

Consoante parte final do voto vencedor de primeira instância, no mesmo consta que a segunda Resolução retificou a primeira Resolução em relação ao item cama-box, e de fato isto ocorreu.

Contudo, ousou divergir da interpretação atribuída ao alcance temporal da vigência desta modificação pelo ilustre Julgador autor do voto vencedor.

O Direito deve ser interpretado de forma sistêmica.

Assim baseio-me, como fonte subsidiária para efeito do presente processo administrativo fiscal, no texto da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657, de 04/09/1942):

*Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei Nº 4.657, de 04/09/1942):*

*Art. 1º. Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.*

*(...)*

*§ 3º. Se, antes de entrar a lei em vigor, ocorrer nova publicação de seu texto, destinada a correção, o prazo deste artigo e dos parágrafos anteriores começará a correr da nova publicação.*

*§ 4º. As correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.*

*Art. 2º. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.*

*§ 2º. A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.*

*(grifos nossos)*

Ainda analisando a vigência da lei em sentido amplo, em específico da legislação tributária, tem-se que:

*CTN:*

*Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

*(...)*

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.*

*(...)*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*(...)*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*(...)*

Trata-se de legislação, norma tributária, que corrige, retifica, redação de outra norma que lhe é necessariamente anterior. Portanto, aplica-se o disposto no §4º do artigo 1º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657, de 04/09/1942), já transcrito neste meu voto.

Porém, consoante exposto pelos autuantes, a fabricação de cama-box atinge percentual superior a 35% da produção total da empresa ora autuada. Observo que o "Protocolo de Intenções" acostado às fls. 159 a 162 dos autos deste processo, em específico na alínea "a" da Cláusula Segunda, que

trata do item "Dos Compromissos da Empresa", o contribuinte autuado já havia incluído a fabricação de "(...) espuma, colchões, estofados, molejo e cama-box (...)" (fl. 160), e assim após discussão do tema em mesa de julgamento, com os dados apresentados pelo contribuinte e as ponderações feitas pelos demais Conselheiros presentes, consentâneas com a análise realizada verbalmente, na sessão, pela Procuradora Maria Dulce Hasselman Rodrigues Baleeiro Costa inclusive, considero que, neste caso em específico, é razoável entender-se que o alcance do benefício fiscal engloba a fabricação das camas-box, entendendo-as como produtos que, expressamente citados no mencionado "Protocolo de Intenções" que também lastreia a concessão do benefício fiscal, estavam já abrigados pela primeira Resolução publicada em favor do ora autuado.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, assim mantendo a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206888.0036/12-5, lavrado contra GAZIN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA, no valor histórico de imposto de R\$2.457,75 acrescido da multa de 60%, com os acréscimos legais.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206888.0036/12-5**, lavrado contra **GAZIN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA., (COLCHÕES GAZIN)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.457,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos legais, cabendo homologação do pagamento efetivamente realizado com benefício da lei.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de março de 2014

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS