

PROCESSO - A. I. Nº 269096.0019/17-5
RECORRENTE - INDÚSTRIA BAIANA DE COLCHÕES E ESPUMAS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTATUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF Nº 0078-05/18
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/05/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0092-12/19

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. “Cama americana” se classifica como suporte elástico para cama, somiês e suas designações populares, logo, são apenas variações do mesmo produto, abrangido pela NCM 9404.10.00, portanto, sujeitos à substituição tributária, à época, por se caracterizar como produto de colchoaria. Não há dúvidas, portanto, que a expressão utilizada pelo Protocolo 190/09 (“suportes para cama (somiês), inclusive ‘box’”) não se refere a um móvel acolchoado, mas a uma parte de uma estrutura maior, esta sim, acolchoada. Ao menos, essa é a conclusão a que se chega a partir da investigação da etimologia da palavra. Reforça essa conclusão o fato de que a norma protocolar citada fez uma clara referência à expressão “suporte para o colchão”, o que nos leva a concluir que tal mercadoria não contém o acolchoado, mas apenas uma parte de uma estrutura com tal finalidade, talvez essa seja a razão de o legislador tê-la incluído na sistemática da substituição tributária por meio de um Protocolo que quis alcançar os “produtos de colchoaria”. A Nota “3.B” do Capítulo 94 da Tabela NCM contém regra interpretativa importante que nos orienta no sentido de que tais artefatos, ainda quando sejam partes de uma estrutura maior, devem aqui ser classificados. Razões de defesa não elidem a infração. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5ª JJF Nº 0078-05/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 13/12/2017, para exigir ICMS no valor histórico de R\$3.765.263,79, em razão de uma única infração, descrita a seguir.

INFRAÇÃO 1 -07.02.03 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 24/04/2018 (fls. 110 a 116) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

O lançamento de ofício, ora em análise, imputa ao sujeito passivo o cometimento de infração, com o débito exigido de R\$ 3.765.263,79, inerente aos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, objeto da insurgência do sujeito passivo, sob a acusação de “Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.”

Inicialmente, quanto à preliminar de nulidade do Auto de Infração sob alegação de ofensa ao princípio da legalidade, haja vista que só poderão se submeter ao regime de substituição tributária apenas as mercadorias constantes no Anexo I da Lei nº 7.014/96, sendo facultado ao regulamento, tão somente, deixar de considerar incluída eventual mercadoria ou restringir a aplicação de tal sistemática, por se confundir intrinsecamente com

a análise de mérito, deixo para análise em conjunto com as razões de mérito.

No que tange ao pedido para realização de perícia, com o objetivo de delimitar a natureza jurídica não só dos bens autuados, como também definir o que vem a ser “suporte para cama (somiê)” / “colchão box”, sob os auspícios da *lex artis* atinente à engenharia de produção, o indefiro, pois considero suficientes para minha convicção os elementos contidos nos autos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas e constantes do processo administrativo fiscal.

Inerente às razões de mérito, o defendente unicamente alega que “cama americana”, objeto da exação fiscal, cujo NCM/SH é 9403.50.00, não se confunde com “suporte para cama (somiê)”, de NCM/SH 9404.10.00, uma vez que cada uma destas espécies possui características e peculiaridades próprias, inclusive no que se refere ao processo de industrialização.

Destaca que, “camas americanas” não possuem tampo revestido de espuma, sendo excluídas do gênero “colchoaria”. Já os “suportes para camas (somiês)”, por sua vez, possuem espumas cobertas por napa ou tecido, as quais amortecem o ato de sentar ou deitar, não havendo, por conseguinte, necessidade de sobrepor colchão, ainda que se possa utilizá-lo.

Em suma, o sujeito passivo sustenta a tese de que cama americana se enquadra como cama, produto de marcenaria, e não como “suporte para cama (somiê)”, produto de colchoaria, cuja legislação, à época, previa a substituição tributária.

Da análise destas razões de mérito há de se ressaltar que em que pese o defendente alegar que “cama americana”, nem tampouco “suportes para camas (somiês)”, constam do Anexo I da Lei nº 7.014/96, conforme previsto no art. 8º, inciso II, da referida Lei, verifica-se que nos termos do art. 11 do mesmo diploma legal, no qual determina que “Quando for celebrado entre a Bahia e outras unidades da federação acordo para cobrança do imposto por substituição tributária nas operações com determinada mercadoria, ficará esta automaticamente enquadrada no regime, na forma prevista em regulamento” (grifo nosso).

Assim, por ser o Estado da Bahia, a partir de 1º/03/2011, signatário do Protocolo ICMS 190/2009, que dispõe sobre substituição tributária nas operações com colchoaria, resta comprovada a legalidade da substituição tributária de produtos relativos a colchoaria, assim compreendidos como: suportes para cama (somiês), inclusive “box”, colchões, travesseiros, pillow e protetores de colchões, conforme previsto no aludido art. 11, da Lei nº 7.014/96.

Em consequência, para deslinde da lide, resta saber se cama americana se enquadra como cama, produto de marcenaria, ou como “suporte para cama (somiê)”, produto de colchoaria.

Conforme já dito, o contribuinte sustenta que “cama americana” se trata de cama de madeira (produto de marcenaria), com estrado de madeira e laterais revestidas de papelão, recobertas por tecido ou plástico, sob NCM 9403.50.00, conforme consulta à COANA nº 226, de 18/06/2015.

94.03	Outros móveis e suas partes.
9403.10.00	- Móveis de metal, do tipo utilizado em escritórios
9403.20.00	- Outros móveis de metal
9403.30.00	- Móveis de madeira, do tipo utilizado em escritórios
9403.40.00	- Móveis de madeira, do tipo utilizado em cozinhas
9403.50.00	- Móveis de madeira, do tipo utilizado em quartos de dormir
9403.60.00	- Outros móveis de madeira

Por sua vez, o Fisco entende que “cama americana” se trata da mesma espécie de “suporte para cama (somiês)” (produto de colchoaria), sob NCM 9404.10.00, conforme tabela TIPI a seguir:

94.04	Suportes para camas (somiês);; colchões, edredões, almofadas, pufes, travesseiros e artigos semelhantes, equipados com molas ou guarneçados interiormente de quaisquer matérias, compreendendo esses artigos de borracha ou de plásticos, alveolares, mesmo recobertos.
9404.10.00	- Suportes para camas (somiês)
9404.2	- Colchões:
9404.21.00	-- De borracha alveolar ou de plásticos alveolares, mesmo recobertos
9404.29.00	-- De outras matérias
9404.30.00	- Sacos de dormir
9404.90.00	- Outros

Há de salientar que, segundo entendimento manifestado no Parecer Final nº 21409/2015, emitido pela Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, “cama americana” é apenas uma das designações das várias de um mesmo produto que tem a finalidade de dar lastro (suporte) ao colchão, a exemplo de: suporte elástico para cama, somiês, etc., consoante texto a seguir transcrito:

“...suporte elástico para cama, somiês, e suas designações populares, a exemplo de colchão box, cama box, e cama americana, são apenas variações do mesmo produto, que têm a mesma finalidade, qual seja, dar lastro (suporte) ao colchão;; trata-se de produtos abrangidos pela NCM 9404.10.00, e, assim, sujeitos à substituição tributária, inclusive no período de vigência do Protocolo ICMS 99/11.”

Assim, acertadamente, o autuante considerou o produto “cama americana” com a mesma finalidade do produto “suporte para cama (somiês)”, cuja NCM é 94.04.1, conforme item 15.2 do Anexo 1 do RICMS, vigente nos

exercícios de 2014/2015, quando ocorreram as vendas de tal produto, fato este comprovado com as fotos trazidas pelo próprio defendente em suas razões de defesa, as quais demonstram se tratar de móveis de colchoarias e com os mesmos materiais de acabamento, ou seja, “estrutura de madeira que é somada à lâmina de espuma e revestimento”. Por outro lado, jamais a “cama” possui “lâmina de espuma e revestimento”, como se comprova nas fotos nos autos e no próprio site do contribuinte.



No caso presente, parece-me determinante para a distinção entre cama [[produto de marcenaria] e “cama americana / suporte para cama (somiê)” é que a primeira contém unicamente “estrutura de madeira”, enquanto as demais, apesar de possuírem como componente madeira e/ou metal, contém revestimento de tecidos e de espumas, caracterizando-se como produto de colchoaria, para efeito de tributação. Assim, em que pese todos estes produtos servirem de suporte do colchão, trata-se de um planejamento tributário da empresa a classificação de tal produto como uma simples cama de madeira e não de um produto de colchoaria.

Ademais, conforme se pode comprovar através do próprio contrato social do sujeito passivo, às fls. 53 dos autos, a título de objeto social da empresa, inexistente o fabrico de cama, mas sim de “... colchões de espumas;; colchões de molas;; colchonetes;; travesseiros;; placas de espumas, blocos de espumas e laminados de espumas;; roupas de cama, mesa, banho;; móveis estofados e materiais para estofamento, estruturas de molas;; molejos para colchões;; assistência técnica...”, o que vem corroborar que “cama americana” na verdade, é um produto de colchoaria.

Válido ainda registrar que no Acórdão CJF nº 0139-12/17, relativo ao PAF nº 269096.0025/15-9, em situação similar ao caso concreto, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deliberou convertê-lo em diligência para a PGE no sentido:

- De quem é a competência para classificar um produto industrializado em seu respectivo NCM, se a Receita Federal do Brasil (COANA) ou a SEFAZ/BA?
- Qual o efeito que a Solução de Consulta n. 226/15 proferida pela COANA tem no presente lançamento?
- Se a PGE/PROFIS entender que é a COANA o órgão responsável pela Solução de Consulta para correto enquadramento de um produto no seu NCM, poderia a PGE/PROFIS formular consulta para o respectivo órgão a fim de identificar a classificação do produto objeto da presente autuação?
- Em não havendo Solução de Consulta específica para o produto objeto do presente lançamento, o Parecer de Orientação Tributária da DITRI (Processo 4355320153) serve de base para o enquadramento do produto em sua respectiva NCM, ainda que não seja o órgão competente para tal finalidade?

Tendo a PGE emitido parecer no qual aduziu que:

[[...]]

As dúvidas e os conflitos sobre enquadramento de mercadorias na NCM são resolvidos por procedimentos de consultas, respondidas pelo Centro de Classificação Fiscal de Mercadorias (Ceclam), composto por funcionários da Receita Federal do Brasil, entretanto vinculados e subordinados tecnicamente ao Comitê do Sistema Harmonizado da COANA, do que entende respondida a primeira questão.

Entretanto, o cerne do problema classificatório do NCM, em especial a questão objeto do presente lançamento, não está na definição da competência para definição da codificação de mercadorias, mas, isto sim, na eleição do código NCM pelo contribuinte em simbiose com a descrição real do bem, pois a classificação NCM, em hipótese alguma, pode restar dissociada da realidade fenomênica, sob pena de subverter a lógica semântica dos signos linguísticos. Neste ponto, a grosso modo, não pode a classificação NCM desconsiderar o sentido das coisas, como, por exemplo, definir que uma laranja é uma uva.

Nesta senda, cedejo que para fins de sujeição ao regime da substituição tributária (ST) é necessário que determinado produto acumule duas condições: a primeira é a inclusão nos códigos da NCM previstos na legislação desta sistemática do imposto e a outra, que também integre sua respectiva descrição, ou seja, não basta a classificação na NCM para encartar o produto como albergado ou não no regime ST, faz-se imprescindível que o mesmo seja regido pelo princípio da dupla identidade, ou seja, NCM e descrição do produto, do que cita jurisprudência sobre o tema.

Neste sentido, segundo a PGE/PROFIS:

(...) o que se está a discutir no presente feito é a correção do enquadramento da mercadoria realizada pelo contribuinte, não sendo relevante para o deslinde do caso a definição de quem tem competência ou não para definição de código NCM, pois, pensar de forma contrária, por lógica, poderia nos conduzir a leitura de que a legislação de cunho federal, firmado por órgão da União, pudesse definir e delimitar competência tributária de unidade da federação, em absoluto descompasso com o art. 109 do CTN.

Assim, a PGE/PROFIS entende que:

(...) a Solução de Consulta n. 226/15 não afeta em nada o lançamento, tendo em vista que não se está discutindo o NCM, mas, tão-somente, a classificação realizada pelo contribuinte para determinado produto.

Em seguida, a PGE/PROFIS passa a análise do que entende como cama americana ou cama box, verificando em que classificação a descrição do produto se encaixa, do que se utiliza do disposto no Anexo Único do Protocolo ICMS 99/11, para concluir que os nomes populares dados ao produto, a exemplo de cama box e cama americana, são somente variações do mesmo produto que têm a mesma finalidade, qual seja, dar suporte ao colchão, estando, assim, abrangidos pela NCM 9404.10.00 e, por via de consequência, sujeitos à substituição tributária.

Por fim, a PGE/PROFIS concluiu que, apesar da competência para codificação do NCM pertencer à Receita Federal do Brasil, faz-se necessário observar que a NCM 9403, utilizado pelo contribuinte relativa a “móveis de madeira do tipo utilizado em quarto de dormir”, não se aplica ao caso, uma vez existente nomenclatura específica para o produto, qual seja: 9404, “Suportes para cama”.

O sujeito passivo alega ainda que, caso o Fisco tivesse procedido nos estritos limites da Lei, mesmo assim não teria razão, justamente porque muito embora a impugnante não tenha procedido com a retenção e subsequente recolhimento do ICMS-ST, os cofres públicos não deixaram de arrecadar, uma vez que a obrigação fora cumprida pelos varejistas e atacadistas, nas operações subsequentes. Assim, segundo o apelante, o intento fazendário configuraria em nítido bis in idem.

Quanto a esta linha da tese de defesa, entendo descabida tal alegação visto que, por previsão legal, o sujeito passivo da obrigação é o próprio contribuinte, sendo intransferível a responsabilidade tributária lhe atribuída em lei aos seus destinatários, os quais a qualquer momento dentro do prazo decadencial, caso provada a tributação indevida pelos mesmos, o que não ocorreu, poderão pedir ao Estado da Bahia a restituição dos indébitos fiscais, o que acarretariam prejuízos ao erário estadual de tal monta, ora exigida.

Finalmente, quanto à alegação do defendente de invocar o art. 106 do CTN, visto que a legislação em vigor desincumbiu o sujeito passivo do recolhimento antecipado do imposto para produtos de colchoaria, deixando de definir seu descumprimento como infração, não havendo que se falar, em hipótese alguma, de aplicação de multa, tendo em vista que o Auto de Infração em apreço não se encontra definitivamente julgado, deve-se esclarecer que a substituição tributária exigida para fatos geradores, à época, relativos aos exercícios de 2014 e 2015, deve ser aplicada nos termos do art. 144 do CTN, o qual estipula que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Sendo assim, por se tratar a substituição tributária de uma metodologia de arrecadação do Fisco, a sua modificação ao regime normal de apuração não significa que as mercadorias deixaram de ser tributadas, sendo à época dos fatos geradores a substituição tributária de responsabilidade do remetente das mercadorias, na qualidade de contribuinte substituto, cuja tributação por terceiros sequer foi comprovada, sendo inaplicável o art. 106 do CTN, em que pese o Auto de Infração não se encontrar definitivamente julgado, visto que o fato pretérito não deixou de ser definido como infração (mercadorias tributadas), como também não restou comprovado que tal procedimento não implicou em falta de pagamento do tributo, conforme previsto no aludido dispositivo legal.

Registre-se ainda que, a 1ª CJP, através do Acórdão nº 0232-11/16, decorrente de PAF relativo à mesma matéria e sujeito passivo, já havia decidido, por maioria, pela subsistência da exigência fiscal.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, nos termos esposados pela DITRI de que suporte elástico para cama, somiês e suas designações populares, a exemplo de cama americana, são variações do mesmo produto, que têm a mesma finalidade, qual seja, dar lastro, suporte, ao colchão, sendo, dessa forma, produtos abrangidos pela NCM 9404.10.00, portanto, à época, sujeitos à substituição tributária.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 127 a 158, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Narra que, em 14/12/2017, fora lavrado, em seu desfavor, o combatido Auto de Infração, o qual trouxera, em seu bojo, suposto crédito de ICMS-ST, no montante de R\$3.765.263,79, sendo-lhe atribuída, em descompasso com a legislação estadual, a seguinte infração:

“Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado”.

Sob a ótica fiscal, portanto, deveria a Recorrente, ao comercializar determinada especificidade de mercadoria, reter e recolher, na qualidade de substituta tributária, o ICMS relativo às operações subsequentes, o que, assegura, é inconcebível, pois ainda que existisse lei disciplinando tal conduta, entende que o seu juízo de subsunção é impertinente, uma vez que os produtos

autuados, quais sejam, “*camas americanas*”, em nenhum dos níveis de investigação da linguagem – sintático, semântico e/ou pragmático –, guardam identidade com os significantes “suporte para cama” (somiê), conforme intenta sugerir o Fisco.

Explica que, não por melhor razão, impugnara o Auto de Infração nº 2690960019/17-5, trazendo à tona a evidente afronta ao princípio da legalidade, haja vista que, dentre os produtos contemplados no Anexo I da Lei Estadual nº 7.014/96 – os únicos que deveriam se submeter à substituição tributária do ICMS no Estado da Bahia –, não há quaisquer dos artigos comercializados pela empresa autuada.

Ademais, argumenta que, ainda que houvesse lei, em sentido formal e material, disciplinando a matéria, não haveria que se cogitar a plausibilidade do multicitado Auto, pois “*suporte para cama (somiê), inclusive box*”, previsto exclusivamente no Anexo 1 do Decreto Estadual nº 3.780/2012 (Regulamento de ICMS), não se confunde com o produto objeto da autuação, qual seja, “*cama americana*”, distinguindo-se quanto à utilidade, ao fim, ao processo produtivo, ao acabamento e ao design, o que justifica a imposição de diferentes NCM’s.

Alega que, em que pese os substratos fáticos e jurídicos declinados na Impugnação, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) julgou procedente o Auto de Infração nº 2690960019/17-5, fixando, em linhas gerais, as seguintes premissas: “1) não haveria que se falar em violação ao princípio da legalidade, pois, muito embora o “*suporte para cama (somiê)*” e a “*cama americana*” não constem no Anexo I da Lei Estadual nº 7.014/96, estariam automaticamente enquadrados no regime de substituição tributária do ICMS, nos termos do art. 11 da referida lei, uma vez que a Bahia é signatária do Protocolo de ICMS nº 190/2009;; 2) “*cama americana*” seria uma das várias designações de um mesmo produto, qual seja, “*suporte para cama (somiê)*”, cuja finalidade é dar lastro ao colchão, caracterizando-se como produto de colchoaria, para efeito de tributação”.

Alega que não há como se conformar com os termos da r. decisão, a qual, além de fazer tábula rasa do princípio da legalidade, ao admitir que a aprovação de um convênio, no âmbito do CONFAZ, desincumbiria o Estado da Bahia do dever de fazer constar em lei, as mercadorias que pretende ver submetida à substituição tributária do ICMS, não se atentara para a diferença existente entre dois produtos nitidamente distintos, não restando outra alternativa à Indústria Baiana, senão interpor o presente Recurso Voluntário.

Na diminuta hipótese de ser mantida a decisão, especificamente no trecho que traz à tona o Protocolo de ICMS nº 190/2009 e o art. 11 da Lei Estadual nº 7.014/96, ainda assim, insurge-se contra o indeferimento do pedido de produção de prova pericial. Argumenta que o seu pleito fora rejeitado na contramão da tendência dos processos administrativos fiscais, os quais, em busca da verdade material, viabilizam a mais ampla dilação probatória, com fins de conhecer a natureza dos produtos, além de proporcionar uma decisão mais associada à realidade dos fatos, o que permite que o Contribuinte exerça seu direito à ampla defesa sem qualquer óbice.

Ocorre que, sem a fundamentação adequada, o Acórdão JIF nº 0078-05/18 limitara-se a noticiar ser desnecessária a produção da prova pericial, justificando que os elementos contidos nos autos seriam suficientes para a convicção da turma. Assim, tendo em vista que os “elementos contidos nos autos foram suficientes” para a convicção da turma e que esta julgou Procedente o Auto de Infração nº 2690960019/17-5, é possível concluir que os tais “elementos” são o próprio Auto de Infração;; a Informação Fiscal, que se restringiu a tecer comentários duvidosos sobre a idoneidade da Recorrente sem, contudo, manifestar-se sobre qualquer das matérias aludidas na impugnação;; e, por fim, o Parecer Final da DITRI nº 21409/2015, confeccionado para outra situação, sem sequer contemplar as espécimes autuadas *in casu*.

Explica que está se valendo do presente Recurso Voluntário, por não vislumbrar justificativa plausível para o indeferimento de seu pleito, uma vez que a delimitação da natureza das mercadorias decerto apontará para o adequado regime jurídico tributário a que devem se submeter.

Defende que a decisão de piso violou o princípio da legalidade. Argumenta que, muito embora o acórdão recorrido tenha endossado o entendimento de que o Protocolo de ICMS 190/2009 seria

capaz de, com respaldo no art. 11 da Lei Estadual nº 7.014/1996, suprir a omissão legal tantas vezes mencionada, tem-se a dizer que admitir tal possibilidade implicaria em aquiescer com o esvaziamento do princípio da legalidade, enunciado constitucional que funciona como uma limitação ao poder de tributar, além de vetorizar sentido em âmbito de processo administrativo fiscal.

Transcreve o texto do art. 6º da Lei Complementar nº 87/1996, a qual outorgou aos Estados a competência para atribuir, a contribuinte do imposto em tratamento, mediante lei, a condição de substituto tributário em relação a mercadorias também em lei determinadas. Ensina que, não por outro motivo, a Lei Estadual nº 7.014/96, além de instituir o ICMS no Estado da Bahia, estipulara que o contribuinte que comercializar as mercadorias constantes em seu Anexo I, será responsável pelo recolhimento do imposto na condição de sujeito passivo por substituição. Transcreve o art. 8º, inciso II da lei citada.

Argumenta que a Lei Estadual em referência atuara em perfeita compatibilidade com a Lei Complementar nº 87/1996, ao atribuir ao determinado contribuinte a condição de substituto tributário e, a um só tempo, especificar quais mercadorias se sujeitariam a tal tratamento, *in casu*, aquelas contidas em seu Anexo I. Alega que, ainda que se leia e releia a lista de produtos estabelecida no Anexo I da indigitada Lei, jamais se encontrará os signos “*suportes para camas (somiês)*”, nem tampouco, “*cama americana*”, que em nada se confunde com os primeiros, conforme forçosamente intenta sugerir a fiscalização.

Aduz, ainda, que, embora completamente dispensável, uma vez que o princípio da legalidade veda, por si só, tratamento diverso, a Lei Estadual nº 7.014/1996, almejando evitar arbitrariedades, veicula enunciado prescritivo que, mais do que proibir conduta obviamente proibida, reverencia o Estado Democrático de Direito, ao dispor, em seu art. 8º, § 2º que “*O regulamento poderá deixar de considerar incluída no regime de substituição tributária qualquer das mercadorias constantes no Anexo I desta Lei, ou restringir a aplicação do regime em relação a determinadas operações ou prestações*”. Em outras palavras e por consequência, poderão se submeter ao regime de substituição tributária apenas as mercadorias constantes no Anexo I da Lei Estadual nº 7.014/1996, sendo facultado ao regulamento, tão somente, deixar de considerar incluída eventual mercadoria ou restringir a aplicação de tal sistemática.

Defende que, em hipótese alguma, um decreto (dotado de hierarquia normativa inferior) teria o condão de atribuir à Recorrente, sem qualquer amparo legal, a qualidade de substituta tributária, instituindo obrigação que tanto onera a sua atividade. Por esta razão, e no intuito de obstar arbitrariedades deste jaez, é que o princípio da legalidade fora elevado a patamares superiores no ordenamento jurídico brasileiro. Transcreve doutrina de Paulo de Barros Carvalho em apoio aos seus argumentos.

Esclarece que a aplicação da legalidade tributária, tanto se destina ao legislador, no momento da confecção do ato normativo – o qual deverá estar em harmonia com aquele que lhe é hierarquicamente superior –, quanto às autoridades administrativas durante o iter processual, como o que ora se materializa. Volta a transcrever a doutrina de Paulo de Barros Carvalho.

Raciocina que, muito embora todo o ordenamento jurídico tenha reafirmado o primado da legalidade, o art. 11 da Lei Estadual nº 7.014/96 (cujo texto transcreve), destoando de toda a cadeia normativa acima aludida, inclusive de normas hierarquicamente superiores, dispõe que o acordo celebrado entre a Bahia e outras unidades da Federação, cujo objeto seja a substituição tributária de ICMS em relação a determinada mercadoria, irá torná-la automaticamente enquadrada no regime, na forma do regulamento.

A despeito de o Acórdão Recorrido ter sinalizado que a mercadoria autuada se encontra listada no Protocolo ICMS 190/2009, contrapõe-se a tal afirmativa, ao argumento de que restara elucidado que o Protocolo em referência, aprovado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), mencionara, especificamente, as operações interestaduais, não amparando, portanto, as operações internas, submetidas à presente autuação. Transcreve a Cláusula Primeira do Protocolo citado.

Argumenta, ademais, que é de se observar uma delegação equivocada de competência ao

CONFAZ, uma vez que a Lei Complementar nº 24/75, intentando evitar a guerra fiscal e em obediência a mandamento constitucional, estabelece que as atribuições do Conselho estão especificamente relacionadas à concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais, conforme artigo 1º, cujo texto transcreve.

Assegura ser indubitável que se está diante, repita-se, de uma delegação equivocada de competência, haja vista que, contrariando a Lei Complementar nº 24/75, o Protocolo de ICMS nº 190/2009 atribuíra ao remetente de determinada especificidade de mercadoria, a condição de substituto tributário do ICMS, em se tratando de operações interestaduais, cujos Estados de destino sejam, estritamente, Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro ou Santa Catarina. Percebe-se que tal ponto de alcance faz insurgir um instituto jurídico que não se confunde com isenção, incentivo e/ou benefício fiscal, a significar que, tal Protocolo somente diz o que não pode dizer, sendo, portanto, uma atecnia qualquer construção jurídica que tenha como ponto fundante o que ele, indevidamente, vetoriza.

Indubitavelmente, advoga que o multicitado Protocolo jamais poderia ser aplicado ao caso *in concreto*, ainda que se desconsiderasse os limites estabelecidos pela Lei Complementar nº 24/75, pois a circunstância abstratamente descrita não guarda identidade com aquelas submetidas à fiscalização, as quais, repita-se, tratam-se, única e exclusivamente, de operações que têm início e fim dentro do próprio Estado da Bahia, não havendo qualquer destinação de mercadoria aos Estados acima aludidos. Além disso, mais uma vez homenageando o princípio da legalidade, corolário do Estado Democrático de Direito, bem como a segurança indispensável às relações jurídicas, a Cláusula Sexta do supramencionado Protocolo, condiciona a sua aplicação tão somente às mercadorias previstas em lei estadual, conforme texto que transcreve.

Ou seja, além de o Protocolo de ICMS 190/2009 materializar uma atribuição equivocada de competência ao CONFAZ e dirigir-se à regulação de operações interestaduais, ainda condiciona sua eficácia às mercadorias que estejam previstas nas leis dos Estados signatários, o que, segundo a Recorrente, claramente não se vislumbra neste caso, ante à ausência de quaisquer dos artigos comercializados pela Recorrente no Anexo I da Lei Estadual nº 7.014/96. Nestes termos, raciocina que a Fazenda Estadual apenas poderia, nas raiais de um “*manicômio tributário*”, atribuir a seus contribuintes a obrigação de reter e recolher, antecipadamente, o ICMS, na qualidade de substitutos tributários, em operações interestaduais, cujos Estados de destino fossem Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro ou Santa Catarina, desde que as mercadorias sujeitas à substituição estejam previstas em lei do Estado da Bahia. Ocorre que, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal, lamentavelmente, se equivocara, ao trazer à tona o multicitado Protocolo de ICMS olvidando-se, no entanto, de mencionar justamente a Cláusula Sexta, aquela que, ao ratificar a indispensabilidade de previsão em lei, dos produtos a serem submetidos à substituição tributária, terminara por corroborar com o quanto suscitado na tese defendida pela contribuinte, ora Recorrente.

Raciocina que não há que se cogitar, assim, na aplicação do artigo 11 da Lei Estadual nº 7.014/96, haja vista que, se interpretado sistemática e topograficamente, tal enunciado prescritivo, além de referir-se às operações interestaduais, traz à tona uma dupla antinomia, a uma, com o §2º, do art. 8º, do mesmo documento normativo, cuja norma construída veicula o comando de que o regulamento não poderia inovar, sendo-lhe facultado, em grau de exclusividade, restringir o quanto disposto na lei;; a duas, com o próprio Protocolo de ICMS, uma vez que sua Cláusula Sexta condiciona sua aplicação a mercadorias previstas em lei dos Estados signatários. Afirma que a aplicação descuidada do art. 11 da Lei Estadual nº 7.014/96 faz tábula rasa do princípio da legalidade, na medida em que sugere a dispensabilidade de Lei, em circunstância em que a mesma é imprescindível. Ainda que se quisesse, extrapolando todas as fronteiras estabelecidas, em última instância pela Constituição, mas também pela Lei Complementar nº 87/1996 e a própria Lei do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96), cobrar o ICMS ST com base no retromencionado art. 11 da Lei em comento, o máximo que se poderia alcançar, decerto, seria a aplicação da substituição tributária apenas em relação às operações interestaduais estabelecidas no Protocolo nº 190/2009 e desde que previstas na lei estadual, nos termos da Cláusula Sexta, referida acima.

Portanto, em que pese as irregularidades e arbitrariedades que vêm assolando as relações entre o

fisco e o contribuinte, a Recorrente dá-se ao trabalho, com a devida licença, de dissecar a ilegalidade cometida pelo Fisco e endossada no acórdão recorrido, confiando que esse Colegiado ater-se-á aos estritos limites da Lei Estadual nº 7.014/1996, a qual, não contempla, dentre as mercadorias submetidas à substituição tributária, quaisquer dos produtos comercializados pela Indústria Baiana.

Conclui, portanto, que não merece prosperar o quanto insculpido no Acórdão JJF nº 0078-05/18, quanto à alegação de que o fato de o Estado da Bahia ser signatário do Protocolo de ICMS nº 190/2009, o desincumbe de fazer constar, no Anexo I da Lei Estadual nº 7.014/96, as mercadorias que pretende ver submetidas ao regime de substituição tributária.

Quanto ao mérito, sustenta a não equivalência semântica entre “cama americana” e “suporte para cama”. Argumenta que é indubitável que a não previsão de quaisquer dos artigos comercializados pela Recorrente, no Anexo I da Lei Estadual nº 7.014/1996, independentemente de suas especificidades ou nomenclaturas, por si só, inquina o Auto de Infração nº 2690960019/17-5, por vício insanável, não havendo que se cogitar na aplicação do art. 11 da Lei Estadual nº 7.014/1996 ou se socorrer ao Protocolo de ICMS 190/2009, incabíveis *in casu*, pelas razões acima demonstradas.

Ainda assim, ao apresentar sua impugnação administrativa, a Recorrente trouxera à baila, *ad argumentandum tantum*, a não equivalência semântica entre os produtos autuados, “camas americanas”, e aqueles previstos no Anexo 1 do Decreto Estadual nº 3.780/2012, “suportes para cama (somiês), inclusive box”, com o fulcro de, caso ultrapassada a afronta ao princípio da legalidade, o que não se acreditava, se vislumbrasse a distinta natureza das mercadorias.

No entanto, em que pese a detalhada e criteriosa explanação, relata que a 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) encontrava-se convicta de que “cama americana” é, na verdade, uma das várias designações populares de “suporte para cama” (somiê), conforme entendimento expresso no Parecer Final nº 21409/2015 (doc. 02), confeccionado pela Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Alega que o supracitado parecer, emitido em 18 de setembro de 2015, tinha por objeto a análise de outra circunstância fático-jurídica, de tal sorte que fora a autoridade fiscal subscritora convidada a se manifestar sobre qual margem de valor agregado (MVA) deveria ser aplicada aos itens descritos como “suportes elásticos para cama”, de NCM 9404.10.00 e “colchões, inclusive box”, de NCM 9404.2, oportunidade em que exprimira o trecho colacionado na decisão recorrenda, que transcreve.

Chama a atenção para o fato de que tal opinativo não ter advindo de prova pericial que demonstre, com segurança, a natureza de cada um dos produtos, diferenciando ou mesmo apontando a identidade entre eles, já que a mercadoria objeto da presente autuação, qual seja, “cama americana”, sequer está englobada na circunstância fática ali dirimida, até porque, repressa, intencionava-se tão somente o apontamento da MVA correta para “suporte elástico para cama (somiê)” e “colchão, inclusive box”.

Argumenta ademais, que, desconsiderando por completo o quanto esclarecido na impugnação, o Acórdão JJF nº 0078-05/18, estabelece que a “cama americana” teria a mesma utilidade que o “suporte para cama (somiê)”, e que seus materiais de acabamento seriam os mesmos, “estrutura de madeira que é somada à lâmina de espuma e revestimento”, concluindo que “cama”, a qual se presume a tradicional cama de madeira, não possui “lâmina e espuma e revestimento”.

Esclarece que, na verdade, se por um lado, a “cama americana”, cuja utilidade é servir de sustentáculo ao colchão, é formada por uma estrutura de madeira, revestida, em suas laterais, por lâmina de espuma de 1 cm e acabamento em napa ou tecido, com tampo superior coberto tão somente por TNT;; por outro, o “suporte para cama” (somiê), composto por uma estrutura de madeira, detém, na parte superior, uma manta de espuma dentro das especificações do INMETRO, apresentando, como utilidade fim, a serventia de um colchão.

Neste diapasão, conforme tantas vezes explanado, explica que a “cama americana” é um produto de estrutura simples de madeira, revestida por tecido e não utilizada para repouso sem a sobreposição de um colchão, de sorte que se subsume, perfeitamente, à NCM/SH 9403.50.00, a qual

se refere a “*móveis de madeira, do tipo utilizado em quartos de dormir*”. Inclusive, o enquadramento acima apontado encontra respaldo na Portaria nº 408, de 03/09/2003 (cujo conteúdo transcreve), procedente do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior Ministério da Ciência e Tecnologia, a qual, ao dispor sobre o processo produtivo básico da cama americana, a identifica sob o NCM/SH 9403.50.00 (móveis de madeira para quarto de dormir).

Neste mesmo sentido, explica que na solução de consulta da Receita Federal – COANA nº 226, de 18 de junho de 2015, o órgão, atribuindo-lhe, também, o NCM/SH 9403.50.00, asseverou tratar-se de “*Cama de madeira, com estrado de madeira e laterais revestidas de papelão, recoberta por tecido ou plástico, do tipo utilizada em quarto de dormir*”. É o que se depreende a partir da descrição contida no Laudo Técnico, também colacionado, o qual alinhava que “*a produção da Cama Americana se inicia na montagem da estrutura de madeira feita com a pistola de grampos. O estofamento começa com 1 cm de espuma, colada em todo o perímetro lateral do esqueleto de madeira e por fora, o acabamento em napa ou tecido. No tampo superior, este produto não tem espuma, tem somente o revestimento de TNT*”. Acosta fotografias da mercadoria em análise, às folhas 150/151.

Alega que o simples revestimento em tecido, para dar acabamento ao produto, não tem o condão de modificar a sua natureza, pois entende que a “*cama americana*” sempre foi e continua sendo uma versão mais moderna da cama de madeira, agora com cobertura de tecido e 1 cm de espuma, tão somente em suas laterais. Alega que, se por um lado, as “*camas americanas*” não possuem tampo revestido de espuma, sendo excluídas, portanto, do gênero “*colchoaria*”, os “*suportes para camas (somiês)*”, por sua vez, possuem espumas cobertas por napa ou tecido, as quais amortecem o ato de sentar ou deitar, não havendo, por conseguinte, necessidade de sobrepor o colchão, ainda que se possa utilizá-lo.

Assim, conforme asseverado na impugnação, conclui que, nos termos da NBR 13579-1:2011 (cujos itens 3.4.2 e 3.4.3 transcreve), os “*suportes para camas (somiês)*”, enquanto artigos de colchoaria, são os “*colchões box conjugados*”, considerando-se a sua utilidade-meio, os quais, além de contemplarem um colchão, trazem em si um conjunto monobloco revestido. Explica que o que dificulta o entendimento da questão é a nebulosidade atinente à definição da natureza dos produtos, associada às confusões inerentes às nomenclaturas informais. Assegura que o “*colchão box*” é, nada mais, nada menos, o que a Fazenda Estadual denomina de “*suporte para cama (somiê)*”, em sua utilidade-meio, não podendo ser, em hipótese alguma, confundido com “*cama americana*”, uma vez que esta última não contém qualquer revestimento de espuma em seu tampo. Reproduz, à folha 153, trecho do laudo técnico, concernente à descrição do “*colchão box*”.

Conclui que a decisão de piso precisa ser reformada, pois o simples revestimento de tecido e espuma torna o produto um móvel de madeira estofado, não sendo suficiente para que o mesmo seja enquadrado nos denominados “*artigos de colchoaria*”, os quais, em verdade, sob pena de não serem certificados, devem atender às especificações técnicas previstas na NBR 13579/2011, norma da ABNT (Associação Brasileira de Normas Técnicas) responsável por caracterizar colchões, e na Portaria nº 349/2015, do Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (INMETRO).

Ademais, quanto ao trecho do acórdão que alude à suposta idêntica finalidade dos produtos, reitera que enquanto a “*cama americana*” tem por utilidade última dar sustentáculo ao colchão, não apresentando manta de espuma em seu tampo superior;; o “*suporte para cama*”, embora possa conter um colchão sobreposto, fora feito para comportar o deitamento humano, justamente por apresentar lâmina seguindo as especificações técnicas para tanto, razão pela qual, é um produto certificado pelo INMETRO para este fim. Argumenta que o “*suporte para cama*”, definitivamente, em razão do gênero classificatório que o contempla – qual seja, “*artigo de colchoaria*” –, jamais poderia insinuar um ser-em-si igual ao de uma “*cama de madeira*” redesenhada, que não faz as vezes de um colchão;; assim como, essa “*cama de madeira*”, que ganhara design novo, amplamente denominada de “*cama americana*”, não se confunde com o “*colchão box*”, o qual, por sua própria natureza, independentemente do colchão sobreposto, serve para dormir, contando, para tanto, com certificação governamental.

Afirma merecer atenção o excerto que traz à tona o parecer confeccionado pela Procuradoria

Geral do Estado, o qual, em que pese ratifique que a Receita Federal do Brasil – através da COANA –, detém a competência para classificar um produto industrializado, aplicando-lhe o NCM/SH devido, assevera, incoerentemente, que a Solução de Consulta COANA nº 226/2015 não se aplicaria ao presente caso, sob a justificativa de que o cerne da questão seria a escolha correta do NCM pelo contribuinte, em observância à natureza do bem, e não a definição de competência para a codificação de mercadorias. Destaca que o Parecer da PGFN reconhece que a COANA, e não a SEFAZ/BA, é competente para classificar os produtos, impondo-lhes o NCM adequado, não havendo motivo plausível para não aplicar a Solução de Consulta COANA nº 226/2015 (cuja ementa transcreve), haja vista que esta faz justamente o que se espera do contribuinte no caso em apreço, ou seja, analisa a natureza da mercadoria submetida à sua apreciação, *in casu* denominada “*cama americana*” e aplica-lhe o NCM 9403.50.00, justamente aquele adotado pela ora Recorrente.

Entende que não há que se questionar a atuação da Recorrente, uma vez que esta, atentando-se para a natureza do bem, seu material, processo produtivo, acabamento e finalidade, termina-lhe aplicando o NCM/SH 9403.50.00, em consonância com o normativo emitido pela COANA, o que demonstra que não agira aleatória ou arbitrariamente, “criando legislação própria”, consoante sugerira a fiscalização.

Por fim, pede a aplicação retroativa da legislação tributária para o fim de desobrigá-lo ao recolhimento do tributo, pois considerando-se que os produtos comercializados pela Recorrente não mais estão contemplados sequer no Anexo 1 do Decreto Estadual nº 3.780/2012, o não recolhimento do ICMS nas condições ali exclusivamente previstas, se um dia fora considerado, na ótica fiscal, uma infração, atualmente não mais configura, razão pela qual merece reforma, também este capítulo da decisão, uma vez que o art. 106 do CTN, subsume-se ao caso em apreço, como a mão à luva.

Ex positis, requer a Recorrente: “a) seja conhecido o presente recurso voluntário, haja vista a sua tempestividade e pertinência;; b) seja provido o recurso a fim de reformar o Acórdão JF nº 0078-05/18, no sentido de declarar a improcedência do auto de infração nº 269096.0019/17-5, uma vez que, além de as mercadorias autuadas não constarem no Anexo I da Lei Estadual nº 7.014/1996, em direta afronta ao princípio da legalidade, não se confundem com aquelas previstas, exclusivamente, no Anexo 1 do Decreto Estadual nº 3.780/2012, quais sejam, “suportes para cama (somiês), inclusive box”.

Por ser de direito, pede e espera deferimento.

Pautado para julgamento em 18/02/2019, o representante da PGE/PROFIS pediu vistas do processo, antes de emitir o seu parecer, em mesa.

Após a emissão do parecer da PGE e da entrega de memoriais, por parte do representante do Sujeito Passivo, o Conselheiro Paulo pediu vistas do processo.

VOTO

Quanto à preliminar de nulidade suscitada, ao fundamento de que houve cerceamento do direito de defesa, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a”, do diploma regulamentar citado, conforme abaixo reproduzido.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;;
...”

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado reforça a idéia de que a diligência não pode ser

tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

...

a) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos (grifo acrescido);;

...”

Assim, entendo que a Junta fez uso de prerrogativa sua, indeferindo o pedido de diligência e julgando com base nas provas que se encontravam no processo, sem que disso resultasse em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Quanto à alegação de ofensa ao princípio da legalidade, não merece prosperar, pois a inclusão da mercadoria “Suportes para cama (somiês)” no regime de substituição tributária não decorre, isoladamente, da edição do Protocolo 190/2009, mas de um microsistema normativo fundamentado na Constituição Federal/88, senão vejamos.

A CF/88 atribuiu competência à lei complementar para dispor sobre substituição tributária, conforme se extrai da leitura do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, abaixo reproduzido.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;;

...

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

...

XII - cabe à lei complementar:

...

a) dispor sobre substituição tributária;;

...”

Tendo obtido tal atribuição, o legislador complementar da LC 87/96 fez valer a sua prerrogativa, delegando poderes ao legislador ordinário, conforme regra prevista no seu art. 6º, conforme abaixo.

“Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Ao mesmo tempo em que delegou poderes à lei ordinária, a Lei Kandir condicionou a adoção do regime de ST à celebração de acordo específico entre os Estados, conforme se extrai da leitura do seu art. 9º, abaixo.

“Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

...”

É nesse contexto que foi editado o Protocolo ICMS 190/2009, prevendo a substituição tributária nas operações com colchoaria, conforme sua Cláusula Primeira, caput, abaixo reproduzida.

“Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas aos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro ou Santa Catarina, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, 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 subseqüentes.

...”

A Lei Estadual nº 7.014/96, por sua vez, tratou de listar as mercadorias inseridas no regime de substituição tributária, conforme art. 8º, inciso II, que remete para o Anexo I, conforme abaixo.

“Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por

substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

...

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;;

...

Embora o Sujeito Passivo alegue que a mercadoria autuada não se encontra listada no anexo referido, o art. 11 da lei estadual citada trouxe uma regra de extensão que permite incluir automaticamente outras mercadorias no referido regime, desde que seja firmado acordo interestadual a respeito, conforme abaixo.

“Art. 11. Quando for celebrado entre a Bahia e outras unidades da Federação acordo para cobrança do imposto por substituição tributária nas operações com determinada mercadoria, ficará esta automaticamente enquadrada no regime, na forma prevista em regulamento.”

Assim, a interpretação sistemática da lei estadual permite-nos concluir que, além das mercadorias já listadas no seu Anexo I, encontram-se enquadradas no regime de substituição tributária todas as demais mercadorias que tenham sido objeto de acordo interestadual. Trata-se, como se vê, de uma regra de extensão, ou, dito de outra forma, pode-se chamar de uma *norma tributária em branco*, traduzida como um preceito normativo em que a lei tributária traz os elementos básicos da relação jurídico tributária, porém delega a complementação de alguns aspectos ao Poder Executivo que normalmente o fará por decreto, sem que se verifique qualquer desrespeito ao princípio da legalidade tributária.

Este caso não é único no ordenamento jurídico pátrio, existindo outros tais como aquele previsto no art. 22 da Lei nº 8.212/91 (Lei de Custeio da Previdência Social) que criou a contribuição SAT/RAT, dispondo que a alíquota da contribuição será 1%%, 2%% ou 3%% a depender da atividade preponderante da pessoa jurídica ser enquadrada como de risco de acidente do trabalho leve, médio ou grave. Ou seja, é através de decreto do Poder Executivo que se determinará o que caracteriza “atividade preponderante” e as de “risco leve, médio ou grave” para fins de determinação da alíquota aplicável e consequente tributação.

E não se diga que tal técnica legislativa fere o princípio da tipicidade cerrada, pois o Supremo já teve oportunidade de enfrentar a matéria, tendo decidido em favor da União conforme ementa abaixo.

“Por fim, é importante saber que esta sistemática da norma tributária em branco é considerada CONSTITUCIONAL pelo STF: As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, CF, 5º, II, e da legalidade tributária, CF, art. 150, I. (RE 343.446/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, 20.03.2003).”

Assim, não há como dar guarida à tese recursal.

Ademais, é importante esclarecer que a este tribunal administrativo é vedado afastar a legislação posta, subscrita pelas autoridades estatais competentes, não sendo possível, consequentemente, deixar-se de aplicar o Protocolo ICMS 190/2009, ou mesmo o RICMS/12, ao fundamento de que estaria em aberta violação ao texto legal. Nesse sentido, é de se refutar a alegação de nulidade do lançamento tributário.

Quanto à correta interpretação do conteúdo da norma, é uma questão que tangencia o mérito recursal e, como tal, será analisada no momento oportuno.

Assim, rejeito as alegações de nulidade suscitadas.

Quanto ao pedido de diligência, denego por entender que os elementos dos autos são suficientes à formação da minha convicção.

Aberta a votação, em separado, acerca do acolhimento, ou não, das questões preliminares postas, foram rejeitadas as alegações recursais.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como *“Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste*

Estado”. Trata-se de operações internas de saída, com mercadoria denominada “*cama americana*”, que foram tratadas pela fiscalização como sujeitas ao regime de substituição tributária.

Analisando as cópias dos documentos fiscais acostados às folhas 70/79 (objetos da presente autuação), é possível constatar que as mercadorias ali descritas foram denominadas “CAMA AMERICANA SKIN WHITE ...” (NFs 488021, 512042, 543472, 596577 e 687326), “CAMA AMERICANA BAU SKIN BLACK ...” (NF 533595), “CAMA AMERICANA NOBUCK CREAM ...” (NF 550023), “CAMA AMER CORI BIANCO ...” (NF 580081 e 602832), “CAMA AMERIC BAU CORI NERO ...” (NF 580081) e “CAMA AMERICANA SKIN BLACK ...” (NF 641401).

O exame dos documentos fiscais citados revela que a NCM informada pela autuada foi a mesma (em todos), qual seja, 9403.5000, código cuja descrição na Tabela NCM é “*Móveis de madeira, do tipo utilizado em quartos de dormir*”.

Entende o Fisco que tais mercadorias se sujeitam ao regime de substituição tributária, instituído pela Cláusula Primeira, § 1º, inciso II do Protocolo ICMS 20/05, cujo texto segue abaixo.

“PROTOCOLO ICMS 190, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2009

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com colchoaria.

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas aos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro ou Santa Catarina, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, 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.

...

ANEXO ÚNICO			
ITEM	CÓDIGO NCM/SH	DESCRIÇÃO	MVA (%%) ORIGINAL
1	9404.10.00	Suportes para cama (somiês), inclusive “box”	143,06

...”

Entendeu a autoridade fiscal que a “cama americana” deve ser classificada na NCM 9404.10.00, por se tratar de uma espécie de “suporte para cama”. Diferentemente, o Sujeito Passivo defende que a “cama americana” deve ser classificada na NCM 9403.50.00, por se tratar de um móvel de madeira.

Como o desate da questão passa pela correta classificação da mercadoria autuada na Tabela NCM, reproduzo, a seguir, a descrição completa atinente ao capítulo, posição e subposição de cada um dos dois códigos citados.

Capítulo 94	
Móveis; mobiliário médico-cirúrgico; colchões, almofadas e semelhantes; aparelhos de iluminação não especificados nem compreendidos noutros Capítulos; anúncios, cartazes ou tabuletas e placas indicadoras, luminosos e artigos semelhantes; construções pré-fabricadas.	
NCM	DESCRIÇÃO
...	
9403	Outros móveis e suas partes
...	
9403.50.00	Móveis de madeira, do tipo utilizado em quartos de dormir
...	
9404	Suportes para camas (somiês); colchões, edredões, almofadas, pufes, travesseiros e artigos semelhantes, equipados com molas ou guarnecidos interiormente de quaisquer matérias, compreendendo esses artigos de borracha ou de plásticos, alveolares, mesmo recobertos.
9404.10.00	Suportes para camas (somiês)

A dúvida reside em saber se se trata de “móvel”, ou de “produto de colchoaria”, o que impõe que se analise as características da mercadoria autuada, com base nas provas acostadas ao processo. É o que passo a fazer nas linhas que seguem.

Às folhas 148 e seguintes, o Sujeito Passivo descreve a “cama americana” como sendo um produto cuja utilidade é servir de sustentáculo ao colchão, sendo formada por uma estrutura de madeira, revestida, em suas laterais, por lâmina de espuma de 1 cm e acabamento em napa ou tecido, tendo como marca o fato de que o seu tampo superior é coberto tão somente por TNT. Destaca que tal mercadoria não se presta ao repouso, sem a sobreposição de um colchão.

Segundo a Recorrente, o “suporte para cama” também é composto por uma estrutura de madeira, mas se diferencia da “cama americana” pelo fato de que detém, na parte superior, uma manta de espuma, apresentando como característica a mesma utilidade/fim de um colchão, o qual se torna assim desnecessário.

Note-se, contudo, que o Subcapítulo “9403” (no qual se enquadra a NCM proposta pelo Contribuinte) contém uma descrição genérica e residual, pois se refere a “outros móveis”, o que nos permite inferir que somente é possível classificar a “cama americana” nesta posição à medida em que não haja uma classificação específica para tal mercadoria.

É importante destacar, ademais, que, a despeito de a Ementa do Protocolo 190/09 referir-se a “operações com colchoarias”, a descrição contida na NCM 9404.10.00, ali referida, contém uma descrição específica para a mercadoria, qual seja, “suportes para camas (somiês)”.

“Somiê”, é, contudo, uma palavra de origem francesa que não nos remete a uma mercadoria acolchoada, mas a uma parte de um produto acolchoado, nos termos em que lhe define a obra “Novíssimo Aulete – Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa”, da Lexikon Editora Digital Ltda, RJ, 2011, conforme abaixo.

“Somiê (so.mi:ê) Bras. Mob. sm. 1. Sofá sem braços e sem encosto que pode ser usado como cama 2. Estrado sobre o qual se coloca o colchão [[F.: Do fr. Sommier.].

Como se vê, a descrição feita pela obra acima indica ser o “somiê” apenas um suporte sobre o qual se deve colocar o colchão, em coerência com a descrição feita pelo Anexo Único do Protocolo 190/2009, já citado.

Essa é, também, a definição do site “Dicio, Dicionário Online de Português”, obtida no endereço eletrônico <https://www.dicio.com.br/somie/>, acessado no dia 09/02/2019, cujo texto reproduzo abaixo.

“Somiê: Substantivo masculino. Sofá sem encosto e sem braços. Espécie de estrado com molas e recoberto de tecido, sobre o qual se coloca o colchão. Etimologia (origem da palavra somiê). Do francês sommier.”

O site “Dicionário Infopédia da Língua Portuguesa”, da Porto Editora, 2003-2019. [[consult. 2019-02-10 14:02:59], não contém a definição da palavra portuguesa “somiê”, mas traz a definição da expressão francesa “sommier”, cujo conceito não destoa dos significados trazidos acima, conforme endereço disponível na Internet: <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/sommier>“, cujo conteúdo reproduzo abaixo.

“parte da cama sobre a qual se assenta o colchão”

O site “Dicionário Priberam da Língua Portuguesa” apresenta igual sentido para a palavra investigada, conforme consulta realizada em 09/02/2019, no endereço eletrônico <https://dicionario.priberam.org/somi%C3%AA>, cujo conteúdo é o seguinte:

“Somiê: Estrado revestido de tecido onde assenta o colchão”

Não há dúvidas, portanto, de que a expressão utilizada pelo Protocolo 190/09 (“suportes para cama (somiês), inclusive ‘box’”) não se refere a um móvel acolchoado, mas a uma parte de uma estrutura maior, esta sim, acolchoada. Ao menos, essa é a conclusão a que se chega a partir da investigação da etimologia da palavra, conforme acima.

Reforça essa conclusão o fato de que a norma protocolar citada fez uma clara referência à expressão “suporte para o colchão”, o que nos leva a concluir que tal mercadoria não contém o acolchoado, mas apenas uma parte de uma estrutura com tal finalidade, talvez essa seja a razão de o legislador tê-la incluído na sistemática da substituição tributária por meio de um Protocolo que quis alcançar “operações com colchoarias”.

A Nota “3.B” do Capítulo 94 da Tabela NCM contém regra interpretativa importante que nos orienta no sentido de que tais artefatos, ainda quando sejam partes de uma estrutura maior, devem aqui ser classificados, conforme abaixo.

“3.- ...

B) Os artefatos da posição 94.04, apresentados isoladamente, permanecem ali classificados, mesmo que constituam partes de móveis das posições 94.01 a 94.03.”

Neste sentido, entendo que não merece reparo a manifestação da Diretoria de Tributação (DITRI),

em seu Parecer 21409/2015, cujo entendimento aponta nessa mesma direção, conforme se depreende da leitura de trecho abaixo reproduzido.

“Feitas essas premissas, em resposta aos questionamentos apresentados, informamos: suporte elástico para cama, somiê, e suas designações populares, a exemplo de colchão box, cama box, e cama americana, são apenas variações do mesmo produto, que têm a mesma finalidade, qual seja, dar lastro (suporte) ao colchão;; trata-se de produtos abrangidos pela NCM 9404.10.00, e, assim, sujeitos à substituição tributária, inclusive no período de vigência do Protocolo ICMS 11/99.”

Esse é, também, o entendimento da 1ª CJF, que assim se posicionou no julgamento do Auto de Infração nº 269096.0027/15-1, dando provimento ao Recurso de Ofício, conforme ementa.

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0232-11/16 EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS. a) FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Suporte elástico para cama, colchão box, cama box e cama americana são apenas variações do mesmo produto, que têm idêntico objetivo, qual seja, dar lastro ou suporte ao colchão. Submetidos, portanto, ao regime de substituição tributária previsto no Protocolo ICMS 99/2011. Modificada a Decisão recorrida. ... Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão por maioria.”

A Solução De Consulta Coana 226, de 18/06/2015, constitui-se em decisão de órgão da Administração Pública Federal, cujos efeitos jurídicos limitam-se à órbita da União, não repercutindo no Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, sob pena de violação ao princípio constitucional da autonomia das unidades federadas.

Quanto ao pedido de aplicação retroativa da legislação tributária para o fim de desobrigá-lo ao recolhimento do tributo, considerando-se que os produtos comercializados pela Recorrente não mais estão contemplados sequer no Anexo I do Decreto Estadual nº 3.780/2012, não merece prosperar, pois tal aplicabilidade da norma somente se viabiliza quando não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, conforme art. 106, inciso II, alínea “b” do CTN, abaixo reproduzido.

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

*...
II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*...
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;;
...”*

Quanto ao pedido de redução de multa e acréscimos tributários, falece competência a este colegiado para tal, pois o art. 158 do RPAF limita tal atribuição às multas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, conforme abaixo.

“Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.

Como a infração em comento decorreu do descumprimento de obrigação principal, denego o pedido, inclusive naquilo que se refere aos acréscimos tributários.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênha para discordar do voto proferido pelo Nobre Relator, o que faço com base nas razões a seguir aduzidas.

O Auto de Infração ora discutido foi lavrado em razão de falta de recolhimento do ICMS devido sobre substituição tributária, relativo a saídas internas, destinadas a outros contribuintes do ICMS.

Quanto às nulidades suscitadas, divirjo do voto do relator por entender que não há previsão legal que ampare a infração posta. Comungo do entendimento de que a existência do Protocolo ICMS nº 190/2009, por si só, não garante a subsistência do referido lançamento, sendo certo que o tratamento tributário disciplinado no referido acordo é voltado às operações interestaduais e dirigido, tão somente, às operações com colchoaria, sequer objeto do presente Auto de Infração.

Ressalto que a infração imputada à recorrente trata da suposta falta de recolhimento do ICMS-ST em relação às suas operações internas com contribuintes situados neste Estado da Bahia, não

sendo pertinente afirmar que um acordo interestadual tenha o condão de disciplinar as operações em comento.

No mérito, importante sinalizar que a recorrente trouxe à baile elementos probatórios que, de fato, contribuíram para elucidação da infração, sendo possível concluir que “cama americana” não se confunde com “suporte para cama (somiê), inclusive box”.

Os elementos de prova (demonstrativos dos produtos comercializados) trazidos pela recorrente em sessão de julgamento permitiram identificar diferenças óbvias entre uma “cama americana” e um “suporte para cama (somiê)”, sendo possível, portanto, concluir que os produtos ali demonstrados são distintos nas suas características internas e, de fato, submetidos à classificação diversa.

Dessa forma, para se enquadrar determinado produto no regime da Substituição Tributária devem ser considerados três requisitos concomitantes: a classificação na NCM, a descrição do produto e a finalidade para a qual ele foi produzido.

Nesse contexto, a NCM prevista na ST e identificada como “suporte para cama (somiê)” é a sob nº 9404.1000, não se confundindo, portanto, com a NCM vinculada à “cama americana” sob nº 9403.5000. Ressalto ainda que este último enquadramento foi, inclusive, chancelado pela COANA, conforme Consulta Formal formulada pela recorrente à fl.80.

Ademais, os produtos de colchoaria, como remete o próprio nome, são aqueles produtos que trazem em sua composição uma estrutura mais macia. A cama americana, por outro lado é composta por uma base de estrutura rígida, geralmente de madeira e propicia um suporte mais firme para o colchão, prolongando sua vida útil e estabilidade.

Ressalto que a cama box pode, inclusive, ser considerado como um grande colchão, sendo possível, inclusive, ser utilizado como tal.

A especificação do bem é essencial da análise da Substituição Tributária. Assim, é necessário avaliar as características diferenciadas de cada item de forma a determinar o tratamento tributário para fins de enquadramento na ST.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269096.0019/17-5**, lavrado contra **INDÚSTRIA BAIANA DE COLCHÕES E ESPUMAS LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.765.263,79**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros (as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, José Carlos Barros Rodeiro e Paulo Shinyashiki Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de abril de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE– REPR. DA PGE/PROFIS