

PROCESSO - A. I. Nº 269096.0019/17-5
RECORRENTE - INDÚSTRIA BAIANA DE COLCHÕES E ESPUMAS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 2ª CJF nº 0092-12/19
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INERNET: 13/03/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0360-12/19

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. Pedido de Reconsideração **NÃO CONHECIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração interposto em relação ao Acórdão CJF nº 0092-12/19, que manteve a Decisão de piso, em sede de Recurso Voluntário, que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 13/12/2017, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01 - 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2014 e 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$3.765.263,79, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96.

A 5ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0078-05/18 (fls. 110 a 116), com base no voto a seguir transcrito:

“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 guarnecidos 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, contêm 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:

- a. 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?
- b. Qual o efeito que a Solução de Consulta n. 226/15 proferida pela COANA tem no presente lançamento?
- c. 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?
- d. 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, cediço 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 descumbiu 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 CJF, 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.”

O Autuado interpôs Recurso Voluntário, com supedâneo no Art. 169, I, “b”, do RPAF/99, tendo a 2ª CJF decidido pelo seu não provimento, mantendo a decisão que julgou procedente o Auto de Infração, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, mediante o Acórdão nº 0092-12/19 (fls. 170 a 185), com base nos votos a seguir transcritos:

“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 cujas provas 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.

Analizando 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/somiel/>, 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, 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 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 baila 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.”

Com base no Art. 169, I, “d” do RPAF/99, o Autuado impetrou Pedido de Reconsideração, no qual questionou a aplicabilidade do Protocolo ICMS 190/09 às operações internas objeto da autuação, bem como para suprir a omissão atinente às arguições relativas à imposição da multa, nos termos do Art. 106, II, “a” do CTN, pois desde 2016 os produtos que comercializa não são submetidos à substituição tributária, deixando de configurar infração a falta de retenção e recolhimento antecipado do tributo.

Disse que o relator se limitou a trazer à tona a alínea “b” do Art. 106, II do CTN, e tratou da desobrigação de pagamento do tributo, quando o seu pedido se prendia exclusivamente à penalidade, sendo que não ocorreu a falta de pagamento de tributo, já que efetuou o recolhimento sem a sistemática da substituição tributária, como entendia pertinente, sendo esta apenas uma forma antecipada de tributação.

Requeru a improcedência do Auto de Infração, já que inexistente lei em sentido formal e material autorizando a substituição tributária dos produtos autuados, o Protocolo ICMS 190/09 é inaplicável “*in casu*” e não há equivalência semântica entre “cama americana” e “suporte para cama (somiê)”.

Pleiteou, caso seja mantida a cobrança do crédito de ICMS-ST, a supressão da omissão atinente às arguições relativas à imposição da penalidade, de modo que esta seja extinta, pois a falta de retenção e recolhimento antecipado do ICMS dos produtos que comercializa deixou de ser considerada uma infração.

VOTO

Inicialmente cumpre a este julgador analisar a admissibilidade do Pedido de Reconsideração apresentado. O RPAF/99, no seu Art. 169, I, “d”, estabelece que o requisito ou pressuposto para a sua admissibilidade é que a decisão da Câmara de Julgamento Fiscal tenha reformado, no mérito, em julgamento de Recurso de Ofício, a de 1ª instância em processo administrativo fiscal.

Da leitura da Decisão recorrida transcrita acima, se observa que a decisão de 2º grau não decorreu de Recurso de Ofício nem modificou o julgamento do Auto de Infração, mantendo a sua procedência, o que implica na falta de pressuposto para a interposição deste Pedido de Reconsideração.

Portanto, voto pelo NÃO CONHECIMENTO deste Pedido de Reconsideração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO ACOLHER** o Pedido de Reconsideração 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS