

**PROCESSO** - A. I. Nº 207140.0003/18-0  
**RECORRENTE** - PLUMATEX COLCHÕES INDUSTRIAIS LIMITADA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JF nº 0101-02/19  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 11/05/2021

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0074-12/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Cama Articulada ou Cama MDF Desmontável, se classifica como suporte 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. Razões da defesa não elidem a infração. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 28/09/2018, exige crédito tributário no valor histórico de R\$396.503,15, acrescido da multa de 60%, em razão da constatação do cometimento das infrações a seguir, sendo objeto do recurso tão somente a imputação 1:

**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, no período de maio a dezembro de 2015, exigindo o ICMS no valor de R\$370.613,79.*

*Complementa o autuante que o “O contribuinte deixou de reter o ICMS nas operações de saídas internas de camas box denominadas pelo estabelecimento como “CAMA ARTICULADA”, conforme Anexo I-A.”*

*Multa prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.*

*Enquadramento legal: Artigo 8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 289 do RICMS/2012.*

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento, às fls. 32 a 38. O autuante presta a informação fiscal às fls. 43 e 44. A JF decidiu pela Procedência do Auto de Infração nos termos abaixo:

### **VOTO**

*O presente lançamento imputa ao sujeito passivo o cometimento de duas infrações arroladas pela fiscalização, conforme relatadas na inicial. O autuado impugnou a infração 01 reconhecendo o cometimento da infração 02, recolhendo o valor com os benefícios do Concilia 2018 – Lei nº 14.016/2018, que fica mantida, considerando que sobre a mesma não existe lide a ser julgada, devendo ser homologados os valores pagos.*

*A acusação concentra-se no fato do contribuinte ter deixado de reter o ICMS nas operações internas de saídas de CAMAS BOX, denominado pela autuada como CAMA ARTICULADA MDF CHENILLE.*

*Na defesa, a autuada não se refere ao produto CAMA ARTICULADA MDF CHENILLE e apresenta as argumentações e explicações sobre o produto que denominou de CAMA DESMONTÁVEL PLUMATEX, e o descreve como um móvel desmontado e que exige montagem prévia pelo consumidor, sendo composto de chapas de MDF, parafusos e buchas, não se trata de cama box e em nada se assemelhando a um somiê.*

*Acrescenta que o produto se enquadra na NCM 9403.50.00 – MÓVEIS DE MADEIRA DO TIPO UTILIZADO EM QUARTOS DE DORMIR, portanto, não incluso no Protocolo 114/13 e por consequência, não sujeito a substituição tributária.*

*Faz comparações entre fotografias da CAMA MDF DESMONTÁVEL PLUMATEX e a CAMA MDF DESMONTÁVEL NOVO HORIZONTE donde conclui se tratar de um móvel e não de um produto de colchoaria, portanto, frisa, não sujeito ao regime de substituição tributária, conforme do Protocolo 114/13.*

O autuante em sede de informação fiscal, afirma que se trata de um produto novo, criado pela empresa, onde as peças e partes são vendidas separadas, visando reduzir o valor destinado a consumidores de baixo poder aquisitivo.

Complementa a descrição, afirmando que o estrado da cama é vendido desmontado, o colchão e a capa são adquiridos pelos clientes posteriormente, de forma que o custo do produto final fica de acordo com a condição financeira dos adquirentes e, portanto, corresponde sim, a uma CAMA BOX montada pelo cliente e não pelo fabricante, porém, ao final não deixa de ser CAMA BOX.

Restringindo as análises das razões de mérito, há de se ressaltar em que pese a autuada alegar que Cama Articulada, tampouco Cama Box, constam do Anexo I do RICMS/2012, por ser o Estado da Bahia, a partir de 01/03/2011, signatário do Protocolo ICMS 190/2009, que dispõe sobre substituição tributária nas operações com colchoaria, resta constatada 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 art. 11, da Lei nº 7.014/96.

Para deslinde da demanda, torna-se fundamental estabelecer se CAMA ARTICULADA MDF, cujas características foram expostas pela defesa, inclusive através de fotos, se enquadra ou não como cama, produto de marcenaria, ou como “suporte para cama (somiê)”, produto de colchoaria.

Conforme relatado, a autuada em sede de defesa diz que o produto arrolado a infração se trata de “um móvel desmontado e que exige montagem prévia pelo consumidor antes de condições de uso! É composto de chapas de MDF, parafusos e buchas”, sob NCM 9403.50.00 - MÓVEIS DE MADEIRA, DO TIPO UTILIZADO EM QUARTOS DE DORMIR.

A Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI demonstra que na classificação que suportes para camas (somiês), inclui-se aí suportes para camas, conforme a seguir transcrito trecho da citada tabela.

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
<b>94.04</b>	<b>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 alveolar ou de plástico alveolar, mesmo recobertos.</b>	
9404.10.00	- Suportes para camas (somiês)	0
9404.2	- Colchões:	
9404.21.00	-- De borracha alveolar ou de plástico alveolar, mesmo recobertos	0
9404.29.00	-- De outras matérias	0
9404.30.00	- Sacos de dormir	0
9404.90.00	- Outros	0

Destaco o entendimento manifestado no Parecer DITRI nº 21409/2015, no sentido de considerar que Cama Box é apenas uma das várias designações de um mesmo produto que tem a finalidade de dar lastro (suporte) ao colchão, a exemplo de: suporte elástico para cama, somiês, etc., importando para classificação na NCM 9404 analisar também a finalidade do produto, consoante trecho do parecer final, a seguir transcrito:

“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.”

Na busca da verdade material, considerando a discordância entre a denominação adotada pelo autuante e pelo contribuinte autuado de um mesmo produto, procurei identificar de qual produto se referem as duas denominações.

Primeiramente quanto ao termo “CAMA ARTICULADA CHENILLE – PLUMATEX” constatee apenas uma referência no sítio da empresa autuada, cujas referências apenas se resumiram a imagens do produto BOX ARTICULADO CASAL CHENILLE PRETO PLUMATEX 138x188x43cm, cujas imagens reproduzo.



Em seguida pesquisei o termo “CAMA MDF DESMONTÁVEL PLUMATEX”, como resultado encontrei uma única referência em um vídeo no canal Youtube (<https://www.youtube.com/watch?v=TE7JZNeIQ4>), exibindo o recebimento e montagem pelos próprios clientes do produto denominado CAMA DESMONTÁVEL MDF do qual selecionei imagens que julgo suficientes para identificar a natureza do produto.



Portanto, considerando as características expostas pela defesa e pelo autuante, fica claro que o produto CAMA ARTICULADA, como denominou o autuante ou CAMA MDF DESMONTÁVEL como se referiu a defesa, tem a mesma finalidade do produto suporte para cama (somiês), cuja NCM é 9404.1, conforme item 15.2 do Anexo 1 do RICMS/2012, vigente em 2015, corroborado com o resultado das pesquisas as quais demonstram se tratar de móvel de colchoaria com os mesmos materiais de acabamento, ou seja, “estrutura de madeira que é somada à lâmina de espuma e revestimento”.

O fato do contribuinte comercializar o produto desmontado, não o descaracteriza, pois este atributo está intimamente ligado a sua finalidade, que seja, funcionar como suporte para o colchão.

Cama não possui lâmina de espuma e revestimento, sendo que o produto arrolado na infração, como se comprova nas fotos trazidas aos autos pela defesa e constatada no próprio site do contribuinte, trata-se de produto de colchoaria, haja vista que apesar de possuir componentes madeira e/ou metal, contém revestimento, caracterizando-se como produto de colchoaria, para efeito de tributação, característica determinante para se distinguir cama, produto de marcenaria e cama articulada, cama desmontável MDF ou suporte para cama somiê.

Efetivamente todos estes produtos servem de suporte do colchão, entretanto fica evidenciado que ao classificar Cama Articulada como uma simples cama de madeira e não de um produto de colchoaria tem como fundo a execução de um planejamento tributário da empresa.

Situações semelhantes já foram apreciadas pelo CONSEF, oportunidade que se firmou o mesmo entendimento conforme Acórdão JF nº 0078-05/18 e CJF nº 0232-11/16.

Por todo exposto e considerando que o autuante de forma criteriosa considerou o produto “cama articulada” ou como denominou a autuada “cama desmontável” tem a mesma finalidade do produto “suporte para cama (somiês)”, cuja NCM é 94.04.1, conforme item 15.2 do Anexo 1 do RICMS/2012, vigente em 2015, quando ocorreram as vendas de tal produto sujeito a substituição tributária. Portanto, julgo subsistente a infração 01.

Quanto ao valor exigido na infração 02, quitado pela autuada no montante histórico de R\$25.889,36, que acrescida da multa e acréscimos totalizando R\$28.420,89, deverá ser homologado pelo setor competente da SEFAZ.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão de piso, o patrono do ora recorrente, apresenta Recurso Voluntário às fls. 79 a 92. De início reproduz a ementa do acórdão recorrido e as infrações imputadas conta ela. Informa que a infração 02 foi devidamente paga e reconhecida, sendo objeto do recurso a primeira imputação.

Em suas razões recursais, alega nulidade por insegurança na determinação da infração, tendo ausência de cumprimento à pressupostos processuais. Afirmo que não se pautaram, os Nobres

Audidores, nas formalidades legais do auto, tais como: a notificação ao fiscalizado da continuidade do procedimento fiscal. Reproduz a Súmula nº 473 do STF.

Pontua que entre o início da fiscalização e a autuação ocorreu transcurso de prazo superior a 60 (sessenta) dias, não havendo termo de prorrogação. Transcreve entendimento do STJ (REsp. Nº 666.277, Ministra Eliana Calmon, DJ de 21.11.2005).

Discorre quanto ao produto cama articulada – desmontável – móvel - NCM 9403.50.00 – produto não sujeito ao regime de substituição tributária – produto não elencado no Protocolo ICMS 114/13. Salaria que o julgador de piso verificou apenas a existência de suporte para cama (somies) cujo NCM é 9404.1, a fim de verificar de qual produto se tratava a citada CAMA ARTICULADA.

Explica que não se atentou o julgador que tal produto (cama articulada) não é mais produzido pela autuada, por isso não o encontrou. Sustenta que não a produz mais, vez que está praticamente em desuso. Destaca que a cama comercializada é um móvel desmontado que era vendido em uma caixa com as suas peças (MDF, parafusos e buchas). O consumidor, ao receber as peças da cama, deveria proceder a montagem da mesma. Tanto é que o móvel comercializado não atente as especificações previstas na NBR 135791:2011 (Norma ABNT para caracterização de colchoes), sendo que se enquadra perfeitamente nos requisitos previstos na NBR 16045:2012 (Norma ABNT para caracterização de camas de uso doméstico) e, que, após montada, é que iria receber o colchão.

Faz comparativo dos dois NCMs:

**NCM 9403.50.00**

*Moveis de madeira, do tipo utilizado em quartos de dormir*

*Leito de madeira, incompleto para uso de repouso, com estrado, sem qualquer revestimento. Falta-lhe camada de conforto, móvel de madeira.*

**NCM 9404.10.00**

*Suportes para camas (somies)*

*Caixa com ou se tampa, de madeira ou de celulose ou de poliestireno expandido, com revestimento (tecido, espuma, borracha,...) pronto para repouso (possui camada de conforto, flexível).*

Sustenta que resta provado que não estamos tratando de somies, mas sim de móvel. Reproduz o Protocolo ICMS 114/2013 (Publicado no DOU de 23.10.13, pelo Despacho 221/13).

*Altera o Protocolo ICMS 190/09, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com colchoaria.*

*Os Estados do Amapá, Bahia, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Sergipe, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Fazenda, Finanças, Tributação ou Receita, considerando o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), nos arts. 6º ao art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, de 13 de setembro de 1996, e nos Convênios ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993, e 70/97, de 25 de julho de 1997, resolvem celebrar o...*

Destaca que os NCM's apontados no presente protocolo são: 9404.10.00 (Suportes para cama (somiês), inclusive "box"), 9404.2 (colchões) e 9404.90.00 (Travesseiros, pillow e protetores de colchões). Transcreve jurisprudências do CONSEF (A.I 269096.0027/15-1, ACÓRDÃO JF N. 0107-05/16, 5 JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL, 18-07-2016; A.I 269096.0025/15-9, ACÓRDÃO JF N. 0036-01/16, 1 JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL, 14-03-2016).

Frisa quanto a busca da verdade material relativa aos fatos tributários. O princípio da verdade material decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais aproximada da realidade dos fatos. De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados. Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, oitiva das testemunhas, análise de perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a

administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa.

Cita Celso Antônio Bandeira De Mello (BANDEIRA DE MELLO, 2011, p. 306), Hely Lopes Meirelles (MEIRELLES, 2011, p. 581). Diz que esses autores respeitam a harmonia dos demais princípios do direito positivo, sendo possível a busca e análise da verdade material, para melhorar a decisão sancionatória ainda que em fase revisional, mesmo porque no Direito Administrativo não podemos falar em coisa julgada material administrativa.

Assevera que apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intrinsecamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil, sempre observando os termos especificados pela lei tributária.

Pontua que julgador possui uma atuação de ofício no sentido de complementar e esclarecer as provas trazidas nos autos, mas é importante frisar que a busca da verdade material não autoriza o julgador a substituir os interessados na produção de provas.

Reitera que jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual muito diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos depararmos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade. No que se refere às provas, é necessário que sejam perquiridas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir um julgamento justo, desprovido de parcialidades.

Conclui pela insegurança na determinação da infração e cerceamento do direito de defesa, que foi o que ocorreu, há que se dar aos autos o devido processo administrativo contencioso a fim de, ao final, ser declarado nulo o auto lavrado. Pede pela declaração de nulidade.

Roga pela nulidade da multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor do imposto supostamente omitido. Destaca que não pode ter a multa caráter confiscatório, conforme estabelece nosso ordenamento jurídico. Cita Sacha Calmon (Infrações Tributárias e Suas Sanções, Ed. Resenha Tributária).

Frisa que a aplicação de tamanha penalidade não pode prevalecer, porque é confiscatória, até porque não se pode punir obrigando o contribuinte a quase pagar duas vezes o que se considera devido. Com isso esta multa se afasta de seu caráter punitivo para virar um outro tributo, confiscando os bens do contribuinte.

Consigna que a proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

Disse que o STF tem entendimento pacificado quanto à proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Reproduz julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551. Cita jurisprudências onde reduz as multas nos patamares de 20% e 30% (RE 239.964 (rel. min. Ellen Gracie, DJ de 09.05.2003) e RE 220.284 (rel. min. Moreira Alves, DJ de 10.08.2000); TRF-1ª Região, 8ª Turma, AC 199901000145140/MG, Relatora Desembargador Federal Maria do Carmo Cardoso, unânime, DJ 7.7.2006, p. 109).

Pede pelo cancelamento das multas vez que nulo o débito exigido, já que traz multa nitidamente

confiscatória, totalmente desproporcional, conforme julgados colacionados e, subsidiariamente, caso não entenda pelo cancelamento total da execução, o que colocamos como suposição e afastada hipótese, requer que seja retirada da cobrança essa multa inconstitucional, reduzindo-a para 20% do valor do tributo exigido.

Finaliza requerendo que:

- seja provido o presente recurso para, afastando os demais consectários legais, seja julgado improcedente o Auto de Infração para se extinguir, por existência de insegurança na determinação da infração, bem como por afrontar o texto constitucional quanto a multa aplicada;
- seja pela improcedência do auto, vez que o produto comercializado pela autuada, no período autuado, trata de cama articulada cujo NCM é 9403.50.00, o qual não se inclui no regime de substituição tributária.

Registro que, na oportunidade, a participação na sessão as Dras. Daniela Lima Borges e Cecília Moraes, no qual realizou sustentação oral pela Contribuinte.

### VOTO

Trata-se de Recurso Voluntario, contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente Auto, devido à imputação da:

**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, no período de maio a dezembro de 2015, exigindo o ICMS no valor de R\$370.613,79.*

*Complementa o autuante que o “O contribuinte deixou de reter o ICMS nas operações de saídas internas de camas box denominadas pelo estabelecimento como “CAMA ARTICULADA”, conforme Anexo I-A.”*

*Multa prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.*

*Enquadramento legal: Artigo 8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 289 do RICMS/2012.*

Em suas razões recursais, alega nulidade por insegurança na determinação da infração, arguindo ausência de cumprimento a pressupostos processuais, tais como a notificação ao fiscalizado da continuidade do procedimento fiscal, reproduzindo a Súmula nº 473 do STF.

Vale salientar, que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, onde a autoridade fiscalizadora agiu nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material e formal estipuladas nas leis e regulamentos, por existir rotinas administrativas a serem observadas, pela atividade fiscalizadora. Denego a nulidade processual.

Com relação ao mérito, a acusação salienta que a legislação enquadra na substituição tributária as seguintes mercadorias: *CAMAS BOX denominada pelo autuado de CAMA ARTICULADA MDF CHENILLE – NCM 9004.10.00; colchões – NCM 9404.2 e travesseiros, “pillow” e protetores de colchões – NCM 9404.90.00.*

O recorrente destaca, que o autuante considera que a mercadoria objeto da autuação – “CAMA ARTICULADA MDF CHENILLE” – apresentou explicações sobre um produto desmontável pelo consumidor onde denominou de *CAMA DESMONTAVEL PLUMATEX*, não é uma cama, sendo composto de chapas de MDF, parafusos e buchas, não se caracterizando como CAMA BOX NCM 9404.02. Por sua vez, o contribuinte afirma, se enquadrar no código na NCM 9403.50.00 – *MÓVEIS DE MADEIRA DO TIPO UTILIZADO EM QUARTOS DE DORMIR*, portanto, não incluso no Protocolo ICMS 114/13 e, por consequência, não sujeito à substituição tributária.

Fato não confirmado pelo autuante em sua informação fiscal, que se trata de produto novo criado pela empresa, onde as partes e peças são vendidas separadas com fito de reduzir o valor final destinado a consumidores de baixo poder aquisitivo. Complementando a descrição corresponde a uma CAMA BOX montada pelo cliente, onde o estrado e o colchão são vendidos separadamente, restringindo as análises das razões de mérito constante do Anexo 1 do RICMS/2012, signatário do

Protocolo ICMS 190/09, que dispõe sobre substituição tributária relativo à colchoaria e afins conforme previsto no art. 11 da Lei nº 7.014/96.

Consultei alguns julgados de mesmo sentido. Verifiquei que consta decisões da JJF (A-0036-01/16: tendo voto vencedor pela Improcedência da infração 2 do julgador José Bizerra Lima Irmão e A-0107-05/16: tendo voto do relator Tolstoi Seara Nolasco pela Improcedência da Infração 3) e, da CJF (A-0139-12/17: tendo voto do conselheiro/presidente Fernando Antonio Brito de Araújo e A-0232-11/16: tendo voto do conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes – respectivamente, ambos foram pelo Provimento no sentido de restabelecer as infrações 2 e 3, na qual na Primeira Instância julgaram pela improcedência). Ainda consta outros julgados de mesmo entendimento, pela manutenção desta imputação (A-0360-12/19; A-0092-12/19). Percebo que constam divergências em ambas as instâncias (com votos divergentes e vencedores), tendo assim, dificuldade para se definir se realmente a mercadoria aqui ora discutida seria cama ou não e qual NCM estaria enquadrado.

Explico de forma clara o que seria uma cama? Em resposta muito rápida: “*onde se pode deitar e/ou dormir*”. Aí é que está a diferença, não podemos deitar em uma madeira maciça, caso acontecesse, estaríamos deitando como se estivesse no chão e, como bem explicou a JJF, este produto dar suporte ao colchão. Também, caso só tivesse o colchão não seria uma cama, então, como seria uma cama completa? No meu entender, a parte do suporte, o colchão, o travesseiro, etc., veja que é o conjunto destes produtos que formaria uma cama.

Para melhor explicação, convém fazer constar o Parecer da DITRI nº 21409/2015, que considerou:

*“Cama Box é apenas uma das várias designações de um mesmo produto que tem a finalidade de dar lastro (suporte) ao colchão, a exemplo de: suporte elástico para cama, somiês, etc., importando para classificação na NCM 9404 analisar também a finalidade do produto, consoante trecho do parecer final, a seguir transcrito:*

*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.”*

Diante da verdade material aflorada no presente PAF, não vejo como não proceder do mesmo modo, mantendo a decisão de piso, pois o recorrente em suas razões recursais deixou claro que se trata de novo produto fabril, apenas vendido em unidades moduladas para ao final constituir uma CAMA BOX.

Logo, por existir no levantamento fiscal diversos produtos sujeitos à substituição tributária (camas, colchões, travesseiros etc.) jamais a JJF poderia concluir de outra maneira a não ser pela sua manutenção.

Para o pedido de redução da multa aplicada ou cancelamento no percentual de 60%, até encontro razão, com todas as jurisprudências destacadas, no entanto, este colegiado não tem mais competência para este fato da redução ou cancelamento pois conforme legislação editada em dezembro/2019 – art. 167, inciso I do RPAF/BA.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntario apresentado, mantendo a decisão recorrida em sua inteireza.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Senhores Conselheiros, Ilustre Advogada, Senhor Procurador e demais presentes, boa tarde!

Peço licença pelo extenso voto, que resulta de um pedido de vistas e um exame o mais aprofundado possível para esta primeira vez que aprecio com vagar a presente questão.

O presente Auto de Infração contempla duas acusações, de imputação semelhante, para fatos ocorridos entre 2014 e 2015:

*- Infração 02 (com o qual o Sujeito Passivo anuiu, tendo até realizado pagamentos), no valor histórico de R\$25.889,36: o sujeito passivo foi colhido, em diversas ocorrências ao longo de 2014 e 2015 a realizar operações de saída interna com mercadorias classificadas por ele como “cama box”, sem ter efetuado a*



retenção na posição jurídica de substituto tributário;

- *Infração 01, no valor histórico de R\$370.613,79: o sujeito passivo realizou operações, em períodos de apuração saltados ao longo de 2015, de saída internas com mercadorias **que não considerou como “cama box”** (operação com item de “colchoaria”, Protocolo ICMS nº 190/09 c/c Anexo I, item 15, do RICMS/12 na redação vigente em 2015), de modo que decidiu não incidir substituição tributária, ao passo que a fiscalização entendeu enquadrá-los na regra de incidência da substituição tributária.*

Apenas esta última encontra-se em lide.

Portanto, este Conselho de Fazenda é demandado a avaliar se as operações realizadas pelo Sujeito Passivo envolveram mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Noutras palavras, como salientado pela PGE/PROFIS na sessão passada, o que se tem a examinar basicamente é a linguagem das provas, ou seja, qual descrição técnica das mercadorias que prevalecerá, se a do Sujeito Passivo, ou se a do Fisco, à luz do conjunto probatório.

E, para além um pouco das provas, tem-se que examinar a **descrição normativa das mercadorias que estão sujeitas à substituição tributária**, para então aferir se a subsunção operada pelo Autuante, afastando a realidade descrita na escrita do Contribuinte, está de acordo com a norma.

Deve-se destacar que a lide não é nova no Conselho, e renhidos debates foram travados nos seguintes acórdãos (todos eles resultantes de julgados em segundo grau pela manutenção da infração, por maioria, com voto de qualidade):

PAF (SIPRO)	Auto de Infração	Recurso	Acórdão, Data do julgamento	Mercadoria
245394/2015-1	269096.0027/15-1	Recurso de Ofício	0232-11/16, 13/10/2016	“Cama americana”
182163/2015-9	269096.0025/15-9	Recurso de Ofício	0139-12/17, 20/04/2017	“Cama acoplada com cama auxiliar”
234995/2017-3	269096.0019/17-5	Recurso Voluntário	0092-12/19, 01/04/2019	“Cama americana”

Nenhum deles, portanto, tratou da mercadoria **“Cama Articulada”**, que se encontra em exame nestes autos, embora os argumentos desenvolvidos nesses precedentes sirvam como orientação para o presente julgamento.

Em suma, o que se decide aqui é se agiu corretamente o Agente de Fiscalização, ao avaliar que a mercadoria “Cama Articulada”, como descrita nos autos, é melhor classificada, para fins averiguar a incidência da norma de substituição tributária, no código NCM nº 9404.10.00 (*suportes elásticos para camas (somiês)*), em vez do código NCM nº 9403.50.00 (*móveis de madeira, do tipo utilizado em quartos de dormir*) conforme consta da escrita fiscal da Recorrente.

Deve-se avaliar, ainda, se o item “Cama Articulada”, amolda-se ao conceito de item de colchoaria, conforme a epígrafe do Protocolo ICMS nº 190/09 e o item 15 do Anexo I do RICMS-BA/12 (na redação vigente ao tempo das ocorrências).

Consultando os demonstrativos do Auto de Infração, ali verificam-se impressões exemplificativas de Notas Fiscais Eletrônicas das operações, e também impressões exemplificativas da planilha em Excel, armazenadas na mídia de fl. 25-A.

Na planilha atinente à Infração 02, constato 1.422 itens de ocorrência, dos quais apenas cinco correspondem a mercadorias “Confortex”, “Colchão falcon”, “Master gold”, “Durospring” e “Posturepedic”, que são modelos de colchões. Todos os demais 1.417 itens se referem a alguma modalidade de **“Cama articulada”**. Neste arquivo em Microsoft Excel não há indicação do Código NCM/SH apontado na Nota Fiscal para cada item, mas observo nas fls. 21 a 24 exemplos de Notas Fiscais coligidas pelo Autuante, e em todos fazem menção ao código **9403.50.00** para itens de “Cama articulada”.



Prosseguindo no relato sobre as provas, observo às fls. 07 e 08 impressões de mensagens eletrônicas encaminhadas pelo Autuante para o endereço eletrônico “contabilidade@plumatex.com.br” nos dias 09 e 16/08/2018, solicitando ao contribuinte “o Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de ocorrências as as PLANILHAS ANALÍTICAS assinaladas na intimação anexa, relativas às operações com mercadorias (...) referentes aos exercícios de 2014 a 2016”. Vejo ainda à fl. 09 o Termo de Arrecadação de Livros e Documentos, e entre eles a “Memória do ICMS-Substituição Tributária, Diferimento, Diferenças de Alíquotas, Parcelamentos”.

Não consta dos autos, se na fase não-contenciosa do procedimento, o Sujeito Passivo apresentou ou não esclarecimentos.

Compulsei os autos, mas não encontrei descrição técnica do que seria o item de maior número de ocorrências - a “Cama articulada”. Apenas no corpo da defesa (a partir da fl. 35), visualizamos algumas anotações do Sujeito Passivo à guisa de descrição:

Imagem 01: Apresentação do produto como é vendido

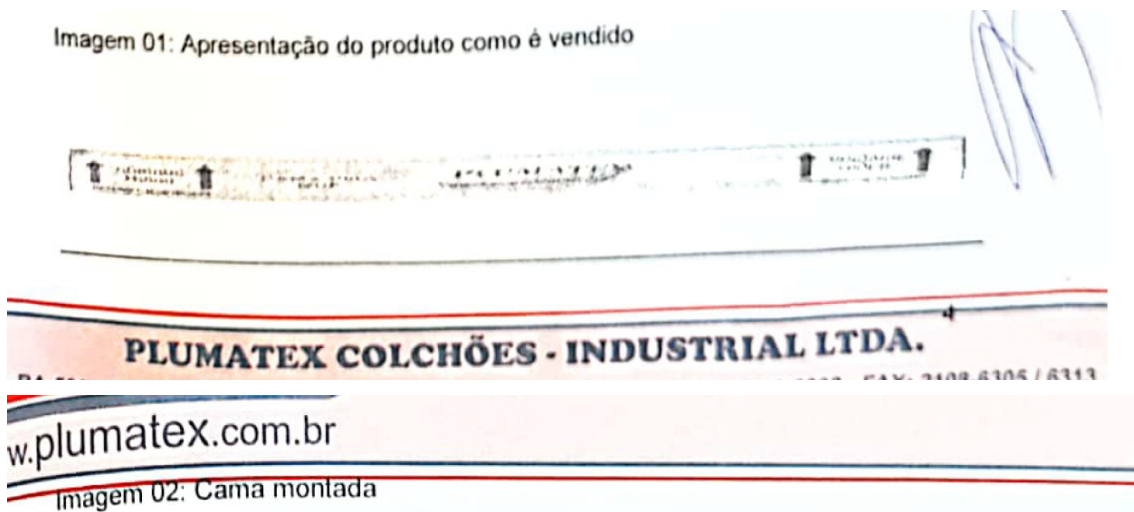


Imagem 02: Cama montada



E ainda segue com um comparativo esquemático, por fotografias, para distinguir uma “cama MDF desmontável plumatex”, de uma “cama desmontável novo horizonte”:

**COMPARATIVO FOTOGRÁFICO "CAMA MDF DESMONTÁVEL PLUMATEX -  
CAMA DESMONTÁVEL NOVO HORIZONTE"**

**CAMA MDF DESMONTÁVEL  
PLUMATEX**

FOTO DA CAIXA COM  
EMBALAGEM

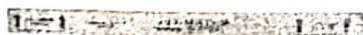
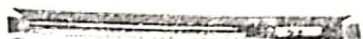


FOTO SUPERIOR DA EMBALAGEM  
ABERTA



DIPSOSIÇÃO DAS PEÇAS PARA  
MONTAGEM

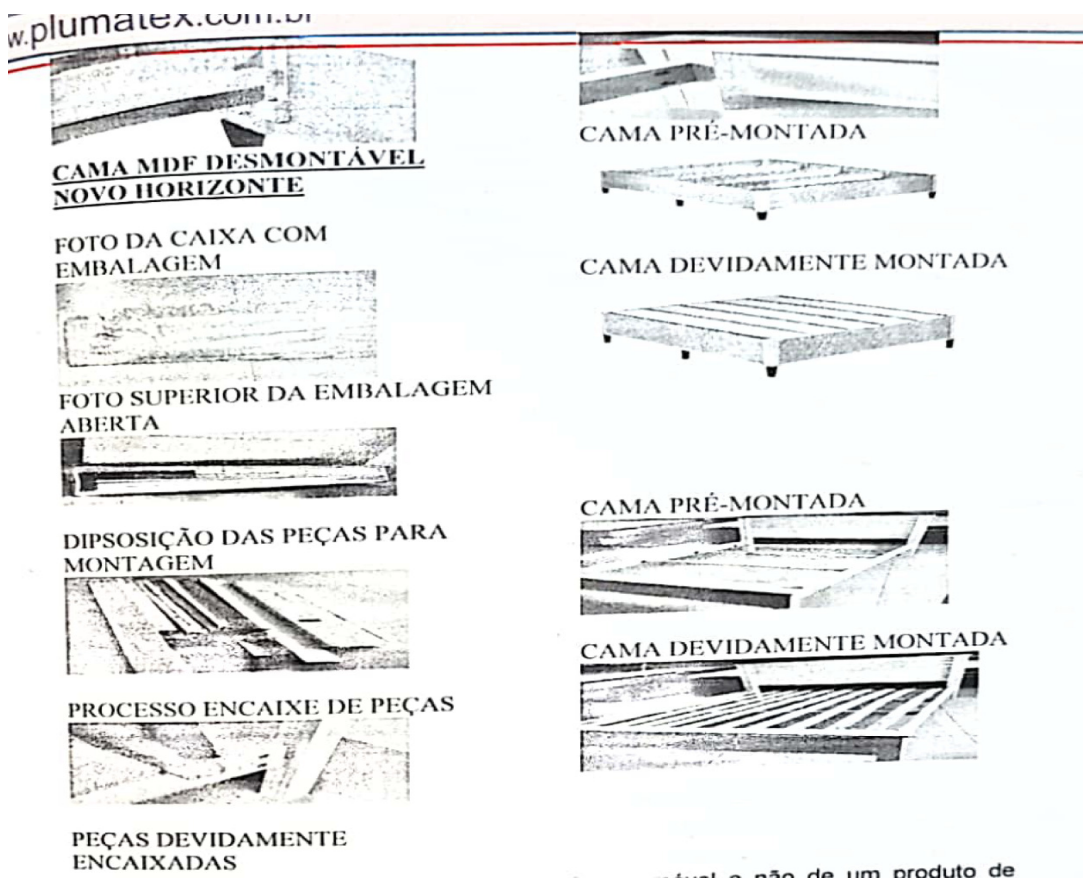


PROCESSO ENCAIXE DE PEÇAS



PEÇAS DEVIDAMENTE  
ENCAIXADAS

**PLUMATEX COLCHÕES - INDUSTRIAL LTDA.**



Ainda na Defesa (fl. 35), tem-se uma comparação descritiva, em vernáculo (grifos no original):

*Ilustres Julgadores, trata-se de verificar a natureza do produto. A “cama box” é, como o próprio nome diz, embora em inglês, uma caixa. Uma cama-caixote. Inteiriça. Como é de fácil conhecimento público. Compra-se pronta. Basta colocar os pés e está pronta para uso.*

*O produto autuado não poderia estar mais longe disso. Como se verifica das fotos em anexo, o produto em questão é um móvel. Desmontado e que exige montagem prévia pelo consumidor antes de condições de uso! É composto de chapas de MDF, parafusos e buchas.*

Em favor do Fisco, o que se tem em primeiro momento, é a ausência de esclarecimentos do contribuinte durante a ação fiscal; e, em um segundo momento, a convicção do Autuante, com base em uma *presuntio hominis*, calcada em suposições, enunciadas expressamente por ocasião da Informação Fiscal (fl. 44):

*Na verdade, trata-se de um produto novo criado pela empresa, onde as peças e partes são vendidas separadas, visando reduzir o valor para os clientes de baixo poder aquisitivo.*

*O estrado da cama é vendido desmontado. O colchão e a capa são adquiridos pelos clientes posteriormente. Assim, o custo do produto final fica de acordo com a condição financeira dos adquirentes.*

*Em outras palavras, a cama box é montada pelo cliente e não pelo fabricante, porém, ao final não deixa de ser cama box.*

*Ademais, mesmo que o autuado tenha comprovado que a venda separada não se constitua em cama box pronta e acabada, o estrado, em si, está sujeito a substituição tributária da mesma forma que camas box, classificado como suporte para camas (sumiês), inclusive com o mesmo código NCM 9404.10.00 e MVA.*

(...)

*O código NCM 9403.50.00 utilizado na planilha elaborada pelo autuante está de acordo com os registros do contribuinte na forma original e não foram modificados por ter sido mantidas a integridade dos arquivos utilizadas [Sic] pela Fiscalização.*

(...)

Também devo destacar, na busca por atingir a verdade material e o juízo de valor sobre os elementos fáticos, a partir do que se encontra nos autos, que no Acórdão recorrido foram acrescidas imagens a partir de produtos semelhantes (por não encontrar os mesmos), a partir de

buscas na Internet. Concluiu o Relator em seu voto condutor:

*Portanto, considerando as características expostas pela defesa e pelo autuante, fica claro que o produto CAMA ARTICULADA, como denominou o autuante, ou CAMA MDF DESMONTÁVEL como se referiu a defesa, tem a mesma finalidade do produto suporte para cama (somiês), cuja NCM é 9404.1, conforme item 15.2 do Anexo 1 do RICMS/2012, vigente em 2015, corroborando com o resultado das pesquisas as quais demonstram se tratar de móvel de colchoaria com os mesmos materiais de acabamento, ou seja, estrutura de madeira que é somada à lâmina de espuma e revestimento.*

*O fato do contribuinte comercializar o produto desmontado, não o descaracteriza, pois este atributo está intimamente ligado a sua finalidade, que seja, funcionar como suporte para o colchão.*

Conforme ponderei acima, o julgamento demanda avaliar a descrição normativa dos itens sujeitos à substituição tributária. Como corriqueiramente lembrado neste Conselho (por exemplo, no Acórdão CJF nº 0092-12/19), a aferição da inserção de uma dada mercadoria no elenco daquelas sujeitas à substituição tributária passa por examinarem-se três elementos: a) o código NCM indicado; b) a nomenclatura da mercadoria de que se vale o Sujeito Passivo em sua escrita contábil/fiscal; e c) a destinação de uso da mercadoria.

Dito de outro modo, a dúvida está em saber se “Camas Articuladas” são “móveis” (Código NCM 94.03), ou se são “produto de colchoaria” (Protocolo ICMS 190/09), **o que impõe que se analisem as características da mercadoria autuada, com base nas provas acostadas ao processo.**

É preciso reconhecer que “produtos de colchoaria” não são “móveis”. Apenas incidentalmente um item - os somiês, quando suportes para colchões, inclusive os colchões tipo box - é considerado “produtos de colchoaria”. Outros móveis, cuja utilização eventualmente se dê para suporte de colchões, e também para outras utilidades, certamente não são “produtos de colchoaria”.

Ademais, “camas”, enquadráveis em outros diversos códigos NCM na classe 94 (9401, 9402, 9403, 9404), também não são itens de colchoaria. A seguir o raciocínio do autuante, toda e qualquer cama, por servir de suporte para um artigo de colchoaria, estaria enquadrado no regime de substituição tributária.

Nesse sentido, alinho-me ao voto proferido pela Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, quando do julgamento do Recurso Voluntário no Auto de Infração nº 269096.0019/17-5, resultando no voto divergente lavrado no Acórdão CJF nº 0092-12/19 (Internet em 22/05/2019), ao tratar da mercadoria “Cama Americana”.

#### **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.*

Este acórdão está em linha com a divergência que se registrou quando da prolação do Acórdão CJF nº 0232-11/16:

### **VOTO DIVERGENTE (Infração 3)**

*Em que pese o sempre abalizado voto do n. Conselheiro Relator, peço a devida venia para*

*discordar de seu entendimento quanto ao mérito deste processo e assim concordar com o voto do Relator de Primeira Instância que julgou improcedente a infração 3.*

*A infração ora vergastada diz respeito a ICMS substituição tributária, por entender a fiscalização que algumas das mercadorias produzidas e comercializadas pela empresa estariam neste regime tributário, por força de suas características e classificação conforme a Tabela da NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul).*

*Para um melhor entendimento, faz-se necessário transcrever a descrição da citada infração, in verbis:*

*Infração 03 - Falta de retenção e recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas para contribuintes localizados neste Estado. Consta que “os cálculos que demonstram os débitos cobrados nesta infração encontram-se expressos em arquivo eletrônico (extensão PDF), gravado em mídia ótica, em pasta sob denominação de Anexo 03, sendo parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração. A legislação sob a qual amparou-se a lavratura do A.I. foi complementada pelo Parecer DITRI no 14355321153, que também encontra-se devidamente gravado na mídia ótica que integra o processo”. R\$ 1.203.766,17 e multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “e” da Lei no 7.014/1996.*

*Pois bem, o cerne da questão é saber se tais produtos, objeto da autuação, foram classificados pela empresa corretamente na tabela NCM e se eles estão enquadrados no regime de substituição tributária do ICMS. Neste ponto, cabe reproduzir o voto do Relator da JJF que muito bem sintetizou a lide:*

*Na infração 3, a lide gravita em torno da inserção ou não do produto denominado “Cama Americana” na sistemática de substituição tributária prevista na legislação de regência do ICMS, mas especificadamente no art. 353, inc. II, do RICMS/97, em relação aos fatos geradores do período de jan a mar de 2012, e no art. 289 e correspondente Anexo I, item 15 (produtos de colchoaria), do RICMS/12 (Dec. no 13.780/12), no que se refere aos fatos geradores do período compreendido entre os meses de abri/2012 a dez/2013. O produto objeto da autuação foi considerado pela empresa autuado fabricante, com a inserção NCM/SH na posição 9403.50.00, que de acordo com a tabela de incidência do IPI federal (TIPI), compreende móveis de madeira, do tipo utilizado em quartos de dormir. Para a empresa autuado o referido produto se submete à tributação normal, estando inserido no mesmo rol dos móveis de madeira utilizados nos dormitórios de residências e hotéis, que necessitam da utilização de um colchão para que possam servir para repouso ou descanso.*

*Tecidas as considerações prefaciais acerca dos limites da autuação, cabe inicialmente ressaltar que a classificação fiscal das mercadorias é de competência da União, através da SRF, ou seja, quem estabelece as regras e definições sobre a Nomenclatura Comum do Mercosul é a União, pois este é o ente competente para legislar sobre o comércio internacional e interestadual de mercadorias.*

*Novamente, transcrevo parte do voto do Relator do julgamento de piso, que muito bem abordou a questão:*

*A classificação fiscal de mercadorias é de competência da SRF (Secretaria da Receita Federal), pois é reservado privativamente à União legislar sobre comércio internacional e interestadual (art. 22, inc. VIII, da*

*Constituição Federal de 1988).*

*Observe ainda que a partir do dia 1º de Janeiro de 2010 passou a ser obrigatória a inclusão da categorização NCM/SH dos produtos nos documentos fiscais emitidos no Brasil.*

*Sendo a classificação dos produtos na NCM uma competência da União, através da SRF (Secretaria da Receita Federal), cabe aos Estados e Municípios, se valer dessa classificação, para inserir determinados produtos nos regimes da antecipação, isenção etc., seguir a normativa estabelecida pelo Fisco Federal, não podendo as unidades federadas conflitar com a classificação adotada pela entidade federal competente, ainda que por meio de Pareceres do órgão de consultoria da SEFAZ-BA.*

*Corroborando ST esse entendimento o pronunciamento técnico da Receita Federal juntado à fl. 46 dos autos, materializado na Consulta de nº 226, de 18 de junho de 2015, com a seguinte Ementa: Código NCM/SH 9403.50.00. Mercadoria: Cama de madeira, com estrado de madeira e laterais revestidas de papelão, recoberta por tecido ou plástico, do tipo utilizada em quartos de dormir, comercialmente denominada 'base para cama box'.*

*Essa foi a codificação NCM/SH utilizada pela empresa autuada, na emissão das notas fiscais de venda da "Cama Americana" (Cama Blanche), seguindo a normativa da Receita Federal, tendo como consequência, a incidência do IPI à alíquota de 5% e o lançamento do ICMS pelo regime de tributação normal, conforme pode ser verificado e comprovado na amostra de notas fiscais juntadas às fls. 99 a 100 do PAF.*

*Observe ainda que na assentada de julgamento os prepostos da empresa apresentaram duas amostras para fins de comparação entre o "conjunto box", produto de colchoaria, submetido ao regime da ST e a "Cama Americana", produto não submetido à antecipação do imposto e que se presta tão somente a servir de suporte para uso destinado a repouso após a colocação, pelo consumidor, de um colchão. A "Cama Americana", portanto, possui as mesmas características da de madeira comum, da posição NCM/SH 9403.50.00, codificação essa que não está inserida no Anexo I do RICMS, que lista os produtos enquadrados no regime da antecipação/substituição tributária.*

*Em apertada síntese, podemos dizer que a fiscalização entende que as mercadorias objeto da autuação devem ser enquadradas na NCM 9404.10.00 (Suportes para camas – somiês -) e, por seu turno, o Sujeito Passivo assinala o produto como "Cama Americana" na NCM 9403.50.00 (móveis de madeira, utilizado em quarto de dormir), por entender que elas não atendem as especificações da NBR 135791:2011, em relação a colchões.*

*Para balizar este julgamento, impende trazer à colação a classificação mencionada pelas partes:*

*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*

*9403.70.00 - Móveis de plásticos*

*9403.8 - Móveis de outras matérias, incluindo o rotim, vime, bambu ou matérias semelhantes:*

*9403.81.00 - De bambu ou de rotim*

*9403.89.00 - Outros*

*9403.90 - Partes*

*9403.90.10 - De madeira*

*9403.90.90 - Outras*

*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*

*Do exame de todos os aspectos levantados no presente PAF, entendo correto o julgamento feito pelo Relator de primeira instância, ao entender que as mercadorias "Cama Americana" não possuem as características dos produtos de colchoaria (revestimento de espuma ou mola), bem como não podem ser atendidos como suportes para camas (somiês) que tem outra configuração.*

*Assim, concordo que a "Cama Americana" é uma cama de madeira tradicional, com acabamento de tecido*

*simples, que pode ser classificada na NCM 9403.50.00, sendo ela uma base imprecisa para o repouso, mas que para tal, deve ser utilizado colchão, que é vendido de forma independente e separada.*

*Já a Cama Box ou Sômiê, em sua base, possuem espuma com espessura suficiente para possibilitar o repouso e tem uma regulamentação tributária diferente por causa dessas características.*

*Ressalto que não cabe ao fisco estadual tentar estabelecer normas ou novos conceitos sobre a tabela NCM ou mesmo ir de encontro com o entendimento da SRF sobre a classificação da*

*mercadoria na referida tabela. Creio que, com o posicionamento da Receita Federal, a questão se mostrou superada.*

*Ademais, com base no artigo 112, inciso II do CTN e no artigo 2o, §2o do RPAF, entendo que a legislação tributária deva ser interpretada de maneira mais favorável ao Contribuinte, ou melhor, como as características, capitulação legal e definições ensejam alguma dúvida para o Fisco, esta norma de classificação de NCM deve ser decodificada de forma mais vantajosa para empresa.*

*Portanto, a infração 3 é Improcedente.*

*Ex positis, voto pelo NÃO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e mantenho inalterada a Decisão de piso, por entender que a mercadoria objeto da autuação não está sujeito ao regime de substituição tributária.*

E também com a divergência quando da prolação do Acórdão CJF nº 0139-12/17:

#### **VOTO DIVERGENTE**

*Peço a devida vênica para discordar em partes do i. Presidente/Relator quanto ao seu posicionamento em relação à Infração 2, a qual foi restabelecida por esta Câmara, sendo dado provimento integral ao recurso de ofício, em discordância com o voto vencedor do julgamento de piso.*

*A acusação imposta ao autuado é de que o mesmo na condição de substituto tributário, deixou de proceder à retenção e o consequente recolhimento, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste estado.*

*Toda celeuma desse PAF gira em torno da classificação fiscal do produto “cama acoplada com cama auxiliar”, pois o autuante o enquadrava pelo NCM 9004.02 (colchões), este que consta na lista de mercadorias sujeitas à substituição tributária, tendo o sujeito passivo classificado com o NCM 9003.50.00 (móveis de madeira, do tipo utilizado em quartos de dormir), este por sua vez tributado normalmente.*

*Desta forma a dúvida paira se a mercadoria comercializada pelo autuado trata-se de um colchão ou de uma cama e para melhor ilustrar detalho abaixo a foto do produto retirada do próprio site da empresa:*

*(...)*

*A meu ver, trata-se de um produto novo no mercado, que deveria ter classificação própria.*

*Todavia, inexistindo a tal classificação fiscal, visando esclarecer de uma vez por toda a celeuma, o autuado realizou uma consulta na COANA – coordenação geral de administração aduaneira, órgão vinculado à Receita Federal do Brasil, responsável em atender as consultas sobre interpretações da legislação no que diz respeito à classificação das mercadorias. A consulta de nº 226/15 anexa a este PAF respondeu “EMENTA: Código NCM: 9403.50.00. Mercadoria: Cama de madeira, com estrado de madeira e laterais revestidas de papelão, recoberta por tecido ou plástico, do tipo utilizada em quartos de dormir, comercialmente denominada ‘base para cama box’”.*

*E para complementar o entendimento de que estaria praticando a tributação do ICMS dentro do que rege a legislação do imposto, além da resposta da consulta pela COANA, o autuado também anexou laudo do SENAI com o parecer concluindo que o produto em questão possui característica de “cama acoplada com cama auxiliar”, para demonstrar que a mercadoria da imagem acima se enquadra de fato no código NCM 9403.50.00 que diz:*

*94.03 Outros móveis e suas partes.*

*9403.50.00 -Móveis de madeira, do tipo utilizado em quartos de dormir*

*Entendo que essa descrição se encaixa perfeitamente com a descrição do produto feita pelo sujeito passivo em sua impugnação, bem como em sua sustentação oral, proferida em segunda instância, ainda que sem previsão no Regime Interno.*

*Ademais, como bem definiu o julgador do voto vencedor da decisão de piso “um móvel de madeira não é feito só de madeira, a madeira é apenas a matéria-prima preponderante, sendo natural que em sua fabricação entrem materiais secundários tais como pregos, parafusos, colas, vernizes, tintas, etc. Analisando as várias subposições da posição 9403, considero que o enquadramento está correto, pois as outras subposições dizem respeito a outros artefatos destinados a escritórios ou cozinhas, ou confeccionados com outras matérias que não a madeira. Porém, mesmo que a cama seja feita de outra matéria que não madeira, por exemplo, ferro ou*



*plástico, nada mudaria, continuaria sendo cama, mudando apenas a subposição dentro da mesma posição”.*

*Desta forma, também norteados pelos princípios da tipicidade cerrada e da segurança jurídica, entendo caber razão ao autuado quanto a tributação utilizada para o referido produto.*

*Ademais, por mais que existisse a dúvida, assim como restou transparecido no caso desta lide, o Art. 112 do CTN reza que a Lei seja interpretada da maneira mais favorável ao acusado, quanto à capitulação legal e quanto a natureza ou às circunstâncias materiais do fato, conforme seus incisos I e II, abaixo reproduzido:*

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*Por fim, não posso fechar os olhos para o fato do lançamento ter sido realizado também sobre as vendas de travesseiros e colchões (esse de fato colchão), que conforme regra tributária disposta no anexo I do RICMS/BA/12 caberia ao autuado a retenção do ICMS por substituição tributária e o posterior recolhimento ao estado da Bahia, no caso das vendas internas, conforme capitulado na Infração 2.*

*Por todo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício.*

O que me parece mais relevante neste caso, é que a despeito da finalidade da “cama articulada” (receber colchões, eventualmente colchões box, para compor uma cama semelhante a uma cama box”), **esta mercadoria não recebe em seu acabamento qualquer acolchoado.**

Trata-se, pelo que se pode apurar do que restou evidenciado, de um “caixote” de MDF, ao qual pode ser associado o colchão (box ou não, de molas ou de espuma). Sem dúvida, é uma cama, faz vezes de cama, sobretudo se passar a receber um colchão. Mas daí a ser considerado item de colchoaria, teríamos que considerar toda cama como tal, o que nos parece um disparate, à luz do Protocolo ICMS 190/09.

O voto vencedor proferido pelo Ilustre Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, conforme averbado no Acórdão nº 0092-12/19, contém argumentos que devem ser melhor examinados, para o fim de persistirmos na tese de que sobre “cama articulada” (aqui, assim como “cama americana”, ali) não incide a substituição tributária do Protocolo ICMS 190/09:

- “Somiê, é, contudo, uma palavra de origem francesa que não nos remete a uma mercadoria acolchoada (...) - busca-se incluir no conceito de colchoaria uma mercadoria que, pela sua etimologia, não seria um típico produto desta.

Ora, parece que aqui há dois equívocos. Primeiro, este Conselho parece desejar imiscuir-se na competência de órgão federal vinculado ao Ministério da Economia, que promove a classificação das mercadorias; mais ainda, pretende dar uma interpretação do Protocolo ICMS nº 190/09, para além do seu próprio escopo, que desde a epígrafe indica ter por objetivo inserir na substituição tributária “operações com colchoaria.”

- Seguindo o raciocínio, segundo o dicionário Michaelis Online (<https://michaelis.uol.com.br/busca?id=OWQE>, acesso em 15/03/2021), assim se define “colchoaria”:

*col-cho-a-ri-a; sf: Estabelecimento onde se fabricam ou vendem colchões. ETIMOLOGIA der de colchão+aria, como esp colchonería.*

- Assim, o melhor raciocínio do ponto de vista da literalidade, da origem do étimo, é entender que “suporte para camas ‘somiê’” está ali posto como algo excepcional àquilo que é típico de ser fabricado ou vendido em uma colchoaria. Uma peça inteiriça em MDF ou madeira, não tipicamente fabricada ou vendida em uma colchoaria, mas em uma marcenaria.
- A prevalecer o entendimento de que “somiê” é todo e qualquer suporte para colchão, o uso da expressão entre parênteses no texto normativo seria algo desnecessário. Acrescentando esta expressão entre parênteses, como a explicar ou exemplificar a expressão anterior “suportes para cama”, nos faz crer que apenas aqueles suportes que são itens de colchoaria (com



estofado e espuma) é que são vislumbrados pela norma. Do contrário, pelo mesmo raciocínio do Sr. Relator daquele acórdão, todo e qualquer “Sofá sem braços e sem encosto que pode ser usado como cama” (ou, mais ainda, todo e qualquer suporte, desde um tapete, ou uma simples tábua, em que se possa repousar um colchão) é somiê e, portanto, item de colchoaria.

Outro argumento recorrente nos debates, a respeito da “novidade” da mercadoria, também merece exame. Percebe-se na Informação Fiscal. A ideia é de que a mercadoria foi desenvolvida tecnologicamente após a construção da classificação fiscal da NCM e após o Protocolo ICMS no qual foi incorporada. Portanto, esse “caixote de madeira reconstruída (MDF) com estrados” que serve de apoio para colchões, a fim de formar uma cama, seria algo novo.

Tentar aplicar interpretação ampliativa em matéria tributária, para fazer incidir tributos, é sempre algo problemático, dado o severo risco de se atingir o princípio constitucional da tipicidade cerrada. Mas, vá lá, façamos uma concessão ao argumento. Por ele, tudo o que puder ser vendido para servir de suporte a um colchão é “suporte para cama”, independentemente da classificação fiscal que houver sido aplicada a partir dos entendimentos da Secretaria da Receita Federal do Brasil e outros órgãos do Ministério da Economia.

Um tapete pode ser suporte para colchão. Uma tábua, do mesmo modo.

O curioso é que em relação à substituição tributária, este Conselho já negou sua incidência, por exemplo a “travesseiros”, “capa colchão”, “porta travesseiros”, “colcha” - não são itens de colchoaria (Acórdão CJF nº 0308-11/16), ainda que algumas lojas de venda de colchões possam, eventualmente, dispor dessas mercadorias para seus clientes.

Por fim, Senhores Pares, fiz consulta ao Portal do Siscomex (<https://portalunico.siscomex.gov.br/classif/#/sumario?perfil=publico>), no qual constam notas explicativas sobre o Sistema Harmonizado, nas posições de NCM 94, e NCM 94.03, e colhi informações muito úteis para gerar a convicção de que ( i ) suportes para camas (somiês) se caracterizam quando “*guarnecida interiormente por molas e estofamento, e recoberta com tecido (somiês estofados).*” Também há registro de que na posição 94.30 são classificáveis “*camas (incluindo as camas reversíveis, as camas de campanha, as camas dobráveis, os berços).*”

Portanto, a despeito da escassez probatória, que poderia ser suprida se o Autuado se louvasse a apresentar descrição técnica mais precisa do produto que desenvolveu e comercializou, parece evidente que não se pode equiparar toda e qualquer “cama” a “somiê”.

A “Cama Articulada”, classificada como móvel para quarto de dormir (código NCM nº 9403.50.00), não está, ante o exposto, inserida no item 15 (colchoaria), dos Anexo I do RICMS-BA/12, no texto vigente em 2015.

Em relação, portanto, **aos itens de “cama articulada”**, o Auto de Infração deve ser julgado IMPROCEDENTE, dando-se PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

Em relação aos itens “Confortex”, “Colchão falcon”, “Master gold”, “Durospring” e “Posturepedic”, que são efetivamente residuais, fiz consulta à Rede Mundial de Computadores. Trata-se de colchões, não há dúvida. Aqui, portanto, incide a substituição tributária, de modo que **nesse particular o Auto de Infração deve ser mantido**.

A Recorrente formula pretensão recursal para que se reconheça a nulidade do Auto de Infração, por inobservância do prazo para a sua lavratura, contado a partir do termo de início da ação fiscal. Noto que a ação fiscal se iniciou em 10/07/2018, (fl. 05), e tendo-se lavrado o auto de infração em 28/09/2018, (fl. 01). O prazo para encerramento da ação fiscal é de 90 (noventa dias) - art. 28, § 1º do RPAF/99, de modo que o requerimento não possui fundamento. Ademais, o mesmo dispositivo impõe como consequência pelo seu transbordamento não a nulidade, mas a devolução do direito a denúncia espontânea, a repristinação da espontaneidade. Rejeito a preliminar.

A Recorrente também formula pretensão recursal de decretação de nulidade, desta feita em

relação à multa aplicada, que aduz ser excessiva. Já se encontra assentado na jurisprudência deste Conselho, com ressalva de minhas opiniões pessoais em relação à expressão da penalidade prevista na legislação, que este Conselho padece de competência para a dosimetria da penalidade quando a mesma, aplicada no Auto de Infração, se encontra expressamente prevista na legislação e é compatível com a imputação. Inteligência do art. 125 do COTEB. Rejeito a arguição de nulidade.

É como voto, Senhores, com a licença dos que profligam entendimento diverso.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, mantendo a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207140.0003/18-0**, lavrado contra **PLUMATEX COLCHÕES INDUSTRIAIS LIMITADA**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$396.503,15**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado pelo setor competente da SEFAZ, o valor pago.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): José Raimundo de Oliveira Pinho, Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Henrique Silva Oliveira e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR

HENRIQUE SILVA OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS