

**PROCESSO** - A. I. N° 269096.0018/17-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e INDÚSTRIA BAIANA DE COLCHÕES E ESPUMAS LTDA.  
**RECORRIDOS** - INDÚSTRIA BAIANA DE COLCHÕES E ESPUMAS LTDA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0218-02/20-VD-A  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 09/09/2021

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0213-12/21-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. ERRO NA QUANTIFICAÇÃO DA MVA (MARGEM DE VALOR ADICIONADO). Restou comprovado que o cálculo do autuante referente à ocorrência de 31/12/2013, estava incorreto, uma vez que as mercadorias denominadas “conjunto box” ou “box”, somente foram submetidas à MVA de 143,06% no dia 01/03/14, por meio do Decreto nº 14.946, de 30/01/2014. Mantida a Decisão recorrida para este item. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata de Recurso de Ofício interposto pela 2ª JJF, em razão da desoneração de parte dos valores exigidos, relativa à Decisão proferida através do Acórdão nº 00218-02/20-VD-A, conforme disposto no art. 169, I, “a” do RPAF/BA, e de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, relativo à mesma infração julgada procedente em parte, com base no art. 169, I, “b” do RPAF/BA.

O Auto de Infração lavrado em 13/12/2017, exige ICMS em decorrência de retenção e recolhimento a menos do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado (2014/2015) - R\$869.535,82, acrescido da multa de 60%.

Na Decisão proferida (fls. 162 a 171, publicado com retificação às fls. 227 a 236) a 2ª JJF inicialmente discorreu sobre a infração, artigos infringidos, multa, prazos para interposição de defesa, demonstrativos, e concluiu que não havia vício a macular o processo em análise.

Discorreu sobre a matéria de direito e com relação ao pedido de realização de perícia, com o objetivo de delimitar a natureza jurídica dos bens autuados (“colchão box”) indeferiu com fundamento no artigo 147, II, “a” do RPAF/BA, por entender não haver necessidade em face de outras provas produzidas, inclusive exauridas em outros processos de semelhante matéria que o mesmo contribuinte figura no polo passivo, inclusive com a realização de diligências.

Com relação à 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 também para a oportuna consideração.

Ressaltou que se trata de exigência de imposto sujeito a homologação (§§ 2º e 3º, do artigo 150 do CTN), que resultou em lançamento dentro do prazo decadencial, passando a análise do mérito.

*Nessa esteira, e mais vinculada ao mérito da autuação, é a alegação de que o produto “colchão box”, objeto da exação fiscal, cuja NCM/SH aposta pelo sujeito passivo foi 9404.20.00 (item 15.1 do Anexo I do RICMS-BA/2012, NCM 9404.2 – Colchões), não se confunde com “suporte para cama (somiê)”, de NCM/SH*

9404.10.00 (Item 15.2, do Anexo I, do RICMS-BA/2012), como considerada pela Autoridade autuante, uma vez que cada uma destas espécies possui características e peculiaridades próprias, inclusive no que se refere ao processo de industrialização. Cabe aqui destacar que os produtos objeto da exação são:

Código	Descrição da mercadoria
1040317963	UNIBOX ORTOPEDIC1380X1880X0430
1040319849	UNIBOX ORTOPEDIC SM 0780X1880X04300
1040319940	UNIBOX ORTOPEDIC SM0880X1880X04300
1050313180	UNION BOX SPRING1380X1880X0430
1050313181	UNION BOX ORTOPEDIC0880X1880X0430
1050313182	UNION BOX ORTOPEDIC1380X1880X0430
1050313183	UNION BOX ESPUMA 0880X1880X0430
1050313184	UNION BOX ESPUMA1380X1880X0430
1050313236	CONJ BOX AMERICANO PHYS ORTO00880X1880X0370
1050313696	CONJUG BOX ORTOBOM ST BLACK 0880X1880X0400
1050313697	CONJUG BOX ORTOBOM CS BLACK 1380X1880X0400
1050315421	UNION BOX ESPUMA(INMETRO) 0880X1880X0430
1050315422	UNION BOX ESPUMA(INMETRO) 1380X1880X0430
1050315492	CONJUG MAG BLACK 0880X1880X0430
1050315493	CONJUG MAG BLACK 1380X1880X0430
1050315513	CONJUG SPRING GRAY 0880X1880X0430
1050315514	CONJUG SPRING GRAY 1380X1880X0430
1050315515	CONJUG ESPUMA BLUE 0880X1880X0430
1050315516	CONJUG ESPUMA BLUE 1380X1880X0430
1050315642	CONJUG CLASSIC ESPUMA 0880X1880X0430
1050315643	CONJUG CLASSIC ESPUMA 1380X1880X0430
1050393416	CONJUG BOX ORTOBOM CS SPRING 1380X1880X0430
1050393417	CONJUG BOX ORTOBOM ST SPRING 0880X1880X0430
1050393438	CONJUG CORI BIANCO VAZ 0880X1880X0370
1050393441	CONJUG CORI NERO VAZ 0880X1880X0370
1050393442	CONJUG CORI NERO VAZ C/EMB 0400880X1880X0370
6040697129	ORTHOPUR 2012 SM 1780X1980X03200
6050340566	CONJUG FASH ORT WHITE VAZ 0880X1880X0370
6050340570	CONJUG FASH ORT BLACK VAZ 0880X1880X0370

De pronto, é de se observar que a simples nominada acima já distancia os produtos da NCM 9404.2, exposta no item 15.1 do Anexo I do RICMS-BA/2012, e destinada ao produto da atividade fabril de “colchoaria”, contemplando, para efeito de substituição tributária a MVA de 74,87%, como entende o contribuinte autuado, veterano na atividade industrial citada, e muito se encaixa na mesma atividade de “colchoaria”, mas com a adequada NCM 9404.1, exposta no Item 15.2 do Anexo I do RICMS-BA/2012 e destinada “Suportes para cama (somiês), inclusive “box”, também produto de “colchoaria” - repito, atividade fabril do contribuinte autuado -, cuja MVA para efeito da substituição tributária é 143,06%, como entende o Autuante, sendo esta divergência de entendimento o que se joga nos autos, como resultado da exação, cujos dados e cálculos sequer foram contestados pelo Impugnante, frisa-se.

Ora, tal divergência de entendimento não é novel no âmbito deste órgão administrativo judicante. Em ordem temporal, ela se vê exaustivamente contraditada e firmemente decidida, por exemplo, nos Acórdãos CJF 0232-11/16, 0092-12/19 e 0360-12/19, tendo por sujeito passivo o mesmo destes autos, e o Acórdão CJF 0139-12/17, tendo outro contribuinte da mesma atividade industrial como sujeito passivo, sendo que o Acordão CJF 0092-12/19, corresponde ao AI 269096.0019/17-5, citado neste caso pelo autor do feito com a intenção de paramentar o decisum nesta lide. Importa destacar, que não provendo o recurso voluntário apresentado pelo Autuado contra a decisão de piso, firmou-se o trânsito julgado administrativo contra a tese do contribuinte autuado.

É que, embora arguindo que naquele AI as mercadorias autuadas (“camas americanas”), não se confundem com as contidas no presente PAF (“colchões”), já que não as submetendo à substituição tributária, procedeu diverso tratamento tributário para as “camas americanas”. Contudo, tendo em vista que em ambos casos, as exações se referem a exigência de ICMS por substituição tributária (falta de retenção e pagamento pelo AI 269096.0019/17-5), e retenção e recolhimento de ICMS por substituição tributária menor que o devido, no caso presente, o argumento defensivo não socorre o Impugnante neste caso, porque mesmo “camas americanas” sujeitam-se à substituição tributária com enquadramento no item 15.2 do Anexo I, do RICMS-BA/2012, com MVA de 143,06%, já que a exemplo dos produtos contemplados no presente AI, muitos outros (e objetos de exação em um dos outros AIs abordados nos citados Acórdãos), o entendimento firmado no CONSEF é que tais

*produtos se classificam como suporte elástico para cama, somiês, sendo apenas designações variadas do mesmo produto abrangido pela NCM 9404.10.00.*

Em seguida transcreveu as ementas dos Acórdãos CJF Nº 0232-11/16; CJF Nº 0139-12/17; CJF Nº 0092-12/19 (fls. 234 e 235), ressaltando que a matéria em lide foi amplamente apreciada em diversas decisões do CONSEF, a exemplo do voto vencedor contido no Acórdão CJF Nº 0232-11/16:

### VOTO

*Relativamente à infração 3, observo, nas planilhas constantes da mídia em CD de fl. 12, que foram autuadas operações referentes às mais diversas mercadorias, em relação às quais não há indícios de serem idênticas às camas americanas, a exemplo de “CAMA BLANCHE, CAMA POCKET, CAMA T LATEX, CAMA SOFÁ COPENH, CAMA SOFÁ CHARMI, CAMA ABSOLUT, CAMA LIBERTY, CAMA MASTER, CAMA BAÚ ORTOBOM, CAMA BELLONA” etc.*

*Importante ressaltar que até mesmo as camas americanas estão sujeitas à substituição, conforme passarei a expor.*

*Dos referidos demonstrativos ou planilhas constam os números dos documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas, os respectivos códigos fiscais de operação (CFOP), datas, valores, índices de MVA e, entre outros, códigos internos, que na sua quase totalidade começam por 6050, 6051, 4070 ou 2010.*

*Segundo os julgadores da primeira instância, as mercadorias foram classificadas pelo recorrido na NCM/SH “9403.50.00, que de acordo com a tabela de incidência do IPI (TIPI), compreende móveis de madeira, do tipo utilizado em quartos de dormir. Para a empresa autuada, o [s] referido [s] produto [s] se submete [m] à tributação normal, estando inserido [s] 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”.*

*No entendimento da Fiscalização e do i. julgador responsável pelo Voto divergente, a situação se enquadra no art. 353, inc. II do RICMS-BA/1997, em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e março de 2012, e no art. 289, Anexo I, item 15 (produtos de colchoaria, cujo código NCM/SH começa com 9404), do RICMS-BA/2012, no que tange às ocorrências constatadas entre abril de 2012 e dezembro de 2013.*

*Concordo com a divergência, no sentido de que não é concebível que se fabrique CAMA BLANCHE, CAMA POCKET, CAMA T LATEX, CAMA SOFÁ COPENH, CAMA SOFÁ CHARMI, CAMA ABSOLUT, CAMA LIBERTY, CAMA MASTER, CAMA BAÚ ORTOBOM e CAMA BELLONA sem qualquer acolchoamento que permita uma razoável acomodação, de modo que se assemelhem, como sustentou o então defendente, aos demais móveis de quartos residenciais ou de hotéis.*

*A existência diferenciada ou em menor monta do acolchoamento compõe as características básicas da cama americana, o que não significa que não esteja sujeita à ST, por quanto o referido instituto - da substituição tributária -, é dirigido aos PRODUTOS DE COLCHOARIA, consoante o art. 289, Anexo I, item 15 do RICMS-BA/2012, e não ao acolchoamento (Protocolo ICMS nº 99/2011).*

*Não é, portanto, a cama americana, um típico móvel de pura madeira, ao contrário do que tentou argumentar o recorrente, comparando-o com os de quartos residenciais e de hotéis. Também assinalou, o fiscalizado, que esse bem - cama americana -, tem em comum com somiê/box spring e cama box a característica de serem bases para colchões.*

*Portanto, para o fim de investigar a sujeição ou não ao regime de ST, não cabe comparar uma mercadoria que não contém acolchoamento, ou contém em densidade ou qualidade diferenciadas, com móveis de quartos residenciais e de hotéis, porque com isso não deixa de ser PRODUTO DE COLCHOARIA.*

*Observe-se que o item 15.2 do Anexo I do RICMS-BA/2012, reproduzido à fl. 34, fruto de alteração da redação original (nº 21 (Decreto nº 14.946, de 30/01/2014, publicado no Diário Oficial Do Estado de 31/01/2014, com efeitos a partir de 01/03/2014)), de cunho esclarecedor, interpretativo, traz suportes para cama (somiês), inclusive box, na NCM/SH 9404.1, submetidos ao regime de substituição tributária.*

*O membro divergente da JJF decidiu pela nulidade da imputação nº 03, pois restou vencido na proposta de diligência, a qual teria a finalidade de verificar se as mercadorias objeto da autuação são de fato camas americanas. Tenho como desnecessária a realização de diligência para tanto, uma vez que já foram juntados elementos suficientes para que se conclua acerca das funcionalidades e características de cada item, a exemplo do laudo técnico de fls. 39 a 42, documentos da ABNT/NBR de fls. 47 a 78, fotografias e demais informações de fls. 130 a 134 e Parecer de fl. 137. Neste último, proferido pela GECOT/DITRI no dia 14/09/2015, restou esclarecido que os produtos em tela, entre os quais a cama americana, submetem-se todos à substituição tributária, inclusive no período de vigência do Protocolo ICMS nº 99/2011.*

*Em consonância com o que expus nos parágrafos acima, foi dito no mencionado Parecer da GECOT/DITRI, nº*

143553/2015-3, que 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, e que, por consequência, restam inseridos no indigitado regime de tributação (substituição).

Em relação à quarta imputação, foi provado equívoco no cálculo do autuante referente à ocorrência de 31/12/2013, uma vez que as mercadorias conjunto box ou box somente foram submetidas à MVA de 143,06% no dia 01/03/2014, por meio do Decreto nº 14.946, de 30/01/2014.

Quanto à MVA, até o dia 28/02/2014, esteve em vigência a redação original do item 15.1 do Anexo I do RICMS-BA/2012 (colchões, inclusive box - 9404.2), com o percentual de 76,87%. O sujeito passivo, portanto, procedeu corretamente ao recolhimento, com a aplicação da referida MVA, de 76,87%.

Modificada a Decisão recorrida.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, de maneira que seja restaurada a exigência contida no item 3 do Auto de Infração, com a homologação dos valores recolhidos.

Concluiu que:

Nessa esteira, considerando que até 28/02/2014 esteve em vigência a redação original do item 15.1 do Anexo I do RICMS-BA/2012 (colchões, inclusive box - 9404.2), com o percentual de 76,87%, o que, harmonizando o entendimento, engloba os produtos arrolados neste AI, excluindo da exação as ocorrências de 31/01 e 28/02/2014, nos respectivos valores de R\$57.953,78 e R\$96.290,87, tendo em vista que o sujeito passivo corretamente aplicou a substituição tributária com a imposição da MVA então vigente.

Por ser ato normativo vigente, conforme disciplina contida no art. 167, III, do RPAF, a alegação de ilegalidade aventada pelo Impugnante pleiteando a negativa de sua aplicação, não está incluída na competência deste órgão administrativo revisional.

Quanto à alegação defensiva de invocar o art. 106 do CTN, visto que a legislação em vigor desincumbiu o sujeito passivo do recolhimento antecipado do imposto para produtos de colchoaria, deixando de definir seu descumprimento como infração, não havendo que se falar, em hipótese alguma, de aplicação de multa, tendo em vista que o Auto de Infração em apreço não se encontra definitivamente julgado, deve-se esclarecer que à substituição tributária exigida para fatos geradores, à época (exercícios de 2014 e 2015), deve ser considerado os 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

Lembrando que a disciplina acerca das notificações/intimações sobre os atos administrativos consta reguladas no Capítulo XI do RPAF (arts. 108-110), nada impede que sejam também encaminhadas aos legais representantes do sujeito passivo.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, mantendo-se o demonstrativo de débito original a partir da ocorrência 31/03/2014.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 183 a 208), o recorrente inicialmente ressalta sua tempestividade, discorre sobre a infração que acusa comercializar colchão box quando deveria enquadrá-lo na categoria “suporte para cama” aplicando MVA diversa. Comenta as razões apresentadas na impugnação inicial, o julgamento em primeira instância que julgou procedente em parte o auto de infração, negando o pedido de produção de prova pericial.

No mérito, afirma que a decisão desprezou o argumento quanto a violação do princípio da legalidade, ressaltando que o art. 6º, § 2º da LC 87/96, outorga aos Estados a competência para atribuir mediante lei, a condição de substituto tributário, o que foi instituído no art. 8º, II da Lei nº 7.014/96, que indica as mercadorias constantes no Anexo I, para efeito de retenção do ICMS devido nas operações subsequentes.

Argumenta que o Anexo I da citada Lei não consta artigo de colchoaria, a exemplo de “colchões” e “suportes para camas (somiês)”, inclusive “box”, visto que são previstos unicamente em decreto, com previsão no art. 8º, §2º da Lei nº 7.014/96 que estabelece que o regulamento “pode deixar de considerar incluída no regime ST qualquer das mercadorias constantes do Anexo I, ou restringir a aplicação do regime em relação a determinadas operações ou prestações”.

Pondera que uma norma dotada de hierarquia inferior não tem o condão de atribuir à Recorrente a qualidade de substituto tributário, o que conduz a violação do princípio da legalidade, cuja aplicação é prevista no art. 2º do Regimento Interno do CONSEF, devendo os julgadores se aterem

aos limites da Lei Estadual nº 7.014/96, que não contempla as mercadorias comercializados pela empresa autuada.

Como argumento suplementar, alega que mesmo que o Estado da Bahia queira se socorrer aplicando o disposto no Protocolo ICMS 190/2009, ressalta que a sua Cláusula Primeira que lista no seu Anexo Único os produtos comercializados, com indicação de Margem de Valor Agregado (“suporte para cama” (somiê) ou “colchão”), manifesta entendimento que só se aplica as operações interestaduais, não se aplicando as operações internas, que foram as autuadas.

Ressalta que a delegação dada ao CONFAZ, com base na LC 24/75, estabelece atribuições relacionadas à concessão e revogação de isenções e benefícios fiscais, e ao fixar MVAs relativos a produtos comercializados (Protocolo ICMS 190/2009) resulta em delegação equivocada de competência.

Argumenta que a Cláusula Sexta do mencionado Protocolo condiciona sua aplicação “somente às mercadorias previstas em lei estadual” e diante da ausência de qualquer artigo da Lei nº 7.014/96, jamais a Fazenda Pública Estadual poderia obrigar a promover retenção do ICMS por meio de Decreto, o que configura um “manicômio tributário”.

Discorre sobre o sistema tributário (LC 87/96, Lei nº 7.014/96, Protocolo ICMS 190/2009) e impossibilidade de enquadrar produto no regime de ST mediante Decreto.

Quanto a utilidade dos produtos autuados, afirma que os produtos autuados são colchões que tem como finalidade última permitir o deitamento do corpo humano, além de certificação do INMETRO a excerto da NRB 13579-1:2011 que define a caracterização do produto no item 3.4.3 como colchão box conjugado, conforme fotos indicadas na fl. 203.

Ressalta que a Portaria nº 349/2015, do INMETRO, determina a espessura mínima das lâminas de espuma a serem colocadas no tampo do “colchão box”, viabilizando o deitamento confortável para duas pessoas, utilizando a peça superior e a outra, e com base na sua utilidade classificou na NCM 9404.20.00.

Pondera que considerando a “utilidade meio” e a “utilidade fim”, o “colchão box” serve como colchão e cama (somiê), que diante das interpretações possíveis e diante da ambiguidade normativa deve se aplicar a interpretação menos gravosa com relação a MVA relativa ao produto comercializado, inexistindo diferença de ICMS a ser adimplida.

Com relação a multa aplicada, ressalta que o art. 144 do CTN prevê que o lançamento reporta se a da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei vigente à época e o art. 106, também do CTN, estabelece que a lei nova se aplica a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado, “quando deixar de definir o que é infração”.

Alega que, ainda que a obrigação de recolher antecipadamente o ICMS fosse considerada legítima, o mesmo não se poderia dizer em relação à multa aplicada, pois ela não mais subsiste no ordenamento jurídico atual, a infração supostamente cometida, qual seja, o não recolhimento antecipado do ICMS correlato quando da comercialização de “suportes para camas (somiês)”, inclusive “box”, artigos que diz não comercializados pelo sujeito passivo.

Afirma que os produtos comercializados não estão mais contemplados no Anexo I do RICMS-BA, e o não recolhimento do ICMS que um dia foi considerado na ótica fiscal como infração, “não mais configura”, razão pela qual deve ser aplicado o previsto no art. 106, II, “a” do CTN.

Conclui requerendo que seja provido o recurso a fim de reformar a Decisão recorrida no sentido de declarar improcedente o auto de infração.

Registro a presença na sessão de julgamento dos advogados do Autuado que efetuou a sustentação oral, Srs. Fernando Marques Villa Flor - OAB/BA nº 11.026 acompanhado por Isis Ariana Mariano de Castro.

## VOTO

Inicialmente, rejeito o pedido de diligência formulado pelo recorrente, no sentido de averiguar a composição dos produtos objeto da autuação, tendo em vista que os elementos contidos no processo são suficientes para formação da convicção do julgador, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF/BA.

Primeiramente, cabe apreciar o recurso de ofício interposto pela 2ª JJF, face à desoneração parcial dos valores exigidos, que reduziu o valor histórico de R\$869.535,82, para R\$715.291,17.

Constatou que a desoneração decorreu da exclusão dos valores exigidos, relativos aos meses de janeiro e fevereiro de 2014, sob o fundamento de que até 28/02/2014, esteve vigente a redação do item 15.1, do Anexo I do RICMS-BA/2012 (colchões, inclusive box - 9404.2), com o percentual de MVA 76,87%, enquanto a fiscalização aplicou o MVA de 143,06%.

Observo que este entendimento já foi manifestado no voto contido no Acórdão CJF N° 0232-11/16:

...  
*Em relação à quarta imputação, foi provado equívoco no cálculo do autuante referente à ocorrência de 31/12/2013, uma vez que as mercadorias conjunto box ou box somente foram submetidas à MVA de 143,06% no dia 01/03/2014, por meio do Decreto nº 14.946, de 30/01/2014.*

*Quanto à MVA, até o dia 28/02/2014, esteve em vigência a redação original do item 15.1 do Anexo I do RICMS-BA/2012 (colchões, inclusive box - 9404.2), com o percentual de 76,87%. O sujeito passivo, portanto, procedeu corretamente ao recolhimento, com a aplicação da referida MVA, de 76,87%.*

...

Pelo exposto, considero correto o afastamento dos valores exigidos, relativos ao período de 31/01/2014 e 28/02/2014, totalizando R\$154.244,65 (R\$57.953,78 e R\$96.290,87), visto que o sujeito passivo aplicou corretamente a MVA vigente na apuração do ICMS-ST.

Recurso de Ofício Não Provisto.

No tocante ao Recurso Voluntário, relativo à exigência do ICMS-ST sobre o produto “suporte para cama”, que a empresa comercializa e entende se classificar como colchão, a empresa reapresentou os argumentos da impugnação inicial, em síntese:

- i) O Anexo I da Lei nº 7.014/96, não consta artigo de colchoaria e não pode ser regulado por Decreto, violando a hierarquia legislativa e princípio da legalidade;
- ii) Se aplicado o disposto no Protocolo ICMS 190/2009, só se aplica as operações interestaduais;
- iii) O “colchão box” serve como colchão e cama (somiê) e deve aplicar a MVA relativa ao produto comercializado, inexistindo diferença de ICMS a ser adimplida.
- iv) Com relação a multa, requer que seja aplicado o previsto no art. 106 do CTN por fato pretérito não julgado ter sido definido como infração.

Com relação a sujeição dos produtos objeto da autuação (colchões – 9404.2 e Suportes para cama (somiês), inclusive box – 9404.1) e que só se aplica a operações interestaduais (Protocolo ICMS 190/2009) observo que o art. 8º, § 2º da Lei nº 7.014/96 prevê:

*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;*

*§ 2º O regulamento poderá deixar de considerar incluída no regime de substituição tributária qualquer das mercadorias constantes no Anexo I desta Lei, ou restringir a aplicação do regime em relação a determinadas operações ou prestações.*

Por sua vez o art. 11 da Lei nº 7.014/96, estabelece que:

*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.*

Já o art. 295 do RICMS/BA, promove a integração com a norma legal:

*Art. 295. Nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nos convênios e protocolos para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas.*

E o Estado da BA, formalizou a adesão ao Protocolo ICMS 190/2009, pelo Protocolo ICMS 206/10:

*Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.*

Portanto, remete para o Regulamento do ICMS a possibilidade de inclusão ou restrição ao regime de substituição tributária. Por sua vez, o art. 289 do RICMS/2012, estabelece que:

E ainda, o art. 289 do RICMS/BA, estabelece que ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.

Por sua vez, o item 15.1 e 15.2, do Anexo 1 do RICMS/BA, vigente no período autuado, relaciona os produtos que foram objeto da autuação, que estão contemplados no Protocolo ICMS 190/2009, com adesão do Estado da BA, pelo Protocolo ICMS 206/10, cuja Cláusula Sexta, condiciona a aplicação do Protocolo à “*mercadoria para a qual haja previsão da substituição tributária nas legislações dos Estados signatários*”, cujo § 1º definiu que os “*Estados signatários deverão observar, em relação às operações internas com as mercadorias mencionadas no Anexo Único, as mesmas regras de definição de base de cálculo e as mesmas margens de valor agregado previstas neste protocolo, ressalvado o emprego da MVA original em substituição à MVA ajustada*”

Conclui-se, que os produtos comercializados são enquadrados no regime de substituição tributária, tanto que o estabelecimento autuado promoveu o pagamento do ICMS devido por substituição tributária, porém, aplicando MVA diverso do que entendeu a fiscalização.

Ressalte-se ainda, que em relação ao questionamento da legalidade do ato normativo vigente e negativa de sua aplicação, entendo que não está incluída na competência deste órgão administrativo revisional, conforme disciplina contida no art. 167, III do RPAF/BA.

Quanto ao argumento de que “colchão box” serve como colchão e deve aplicar a MVA correspondente, observo que, conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, já foi apreciada esta questão em diversos julgados pelo CONSEF, em que se entendeu que os produtos da NCM 9404.2 se enquadraram no item 15.1, do Anexo I do RICMS-BA/2012 (“colchoaria”), contemplando, para efeito de substituição tributária, a MVA de 76,87%, enquanto os produtos da NCM 9404.1, se enquadraram no Item 15.2, do Anexo I do RICMS-BA/2012, cuja descrição é “*Suportes para cama (somiês), inclusive “box”, também produto de “colchoaria”, cujo MVA é de 143,06%*”, no período de março de 2014 a dezembro de 2015.

Ressalte-se, que a classificação inserida nos itens 15.1 e 15.2 do Anexo I do RICMS/BA, tem como base a redação dada ao Anexo Único pelo Protocolo ICMS 114/13, com efeitos a partir de 01/12/13, (Protocolo ICMS 190/2009), abaixo transcrita:

ITEM	CÓDIGO NCM/SH	DESCRIÇÃO	MVA (%) ORIGINAL
1	9404.10.00	Suportes para cama (somiês), inclusive “box”	143,06
2	9404.2	Colchões	76,87
3	9404.90.00	Travesseiros, <i>pillow</i> e protetores de colchões	83,5

Neste contexto, os produtos autuados com denominações diversas (Unibox, Union Box, Conj. Box, Conj. Box, Conj. Mag, Conj. Spring, Conj. Espuma, Conj. Classic...), por englobar conjunto que conjuga suporte e colchão, ou um sistema integrado que se caracteriza como produto enquadrado no item 15.2 do RICMS/BA, consentâneo com o Item 1 do acima transcrita Anexo Único do Protocolo ICMS 190/2009, e MVA correspondente de 143,06%. Consequentemente, não a prevista

para colchão, que é de 76,87%.

A própria denominação comercial indica “*Cama Box Casal Ortobom Unibox Union D28 - 43x138x188cm - Branco/Preto Conforto sem igual para suas noites de sono com esta estável e resistente Cama Box Union Ortopédica da Ortobom*”. Portanto, não é coerente a alegação recursiva de que tal produto se caracteriza como colchão.

Observo ainda, que o Capítulo 94 da Tabela de Incidência de IPI (TIPI), que engloba móveis, mobiliários, colchões, almofadas e semelhantes, indica na sua nota 2, indica na Nota 3.b estabelece que:

- 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.

Conclui-se, que os produtos objeto da autuação, não se caracteriza como colchões enquadrados na NCM 9404.2 e sim na NCM 9404.1.

Este entendimento já foi manifestado nas decisões proferidas nos Acórdãos CJF 0232-11/16, CJF 0139-12/17, CJF 0092-12/19 e 0360-12/19, cujas ementas foram transcritas na Decisão proferida pela 2ª JJF, inclusive o teor do voto do Acórdão CJF 0232-11/16 (fls. 235/236).

Portanto, as decisões citadas corroboram a acusação de que o estabelecimento autuado aplicou na comercialização dos produtos a MVA de 74,87%, ao invés de 143,06%, prevista no item 15.2 do Anexo 1 do RICMS/BA, vigente na época da ocorrência dos fatos geradores.

Por fim, com relação à alegação de que a legislação em vigor desincumbiu de antecipar o imposto para produtos de colchoaria, e que deixou de definir como infração, afastando a aplicação de multa, nos termos do art. 106 do CTN, entendo estar correta a fundamentação da Decisão recorrida, ao apreciar que o Auto de Infração não se encontra definitivamente julgado, e a substituição tributária era exigida para fatos geradores praticados no período fiscalizado (exercícios de 2014 e 2015), ocorrendo descumprimento da obrigação tributária principal, e deve ser considerado os termos do art. 144 do CTN, que prevê 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. Por isso, não acato este argumento.

Fica mantida a decisão com manutenção do débito original a partir da ocorrência 31/03/2014.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, mantendo a exigência dos valores devidos remanescentes, conforme julgamento da Primeira Instância.

#### **VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário)**

Peço licença ao Sr. Relator para divergir, respeitosamente, em relação ao mérito da Infração.

Acompanho-o na rejeição do pedido de diligência, sobretudo após os riquíssimos debates que a matéria ofereceu por ocasião do julgamento, e que tornaram os aspectos fáticos e técnicos bastante claros.

Também o acompanho em relação ao Recurso de Ofício. Agiu com presteza o órgão julgador de primeiro grau, ao aferir a aplicabilidade, no tempo, da norma invocada como fundamento para a autuação.

Acompanho o Sr. Relator, ainda, quando mantém a incidência do regime de substituição tributária (ICMS-ST), para as operações objeto da autuação: seja (a) porque não nos compete apreciar (art. 125, inciso III do COTEB), se a norma de regência emanada por autoridade superior é aplicável (*in casu*, o Decreto nº 14.946, de 30/01/2014, e o Chefe do Poder Executivo é autoridade superior ao CONSEF, órgão da estrutura administrativa da SEFAZ/BA); seja (b) porque o pleito seria incompatível com o comportamento do contribuinte, que efetivamente oferece o produto à tributação pela sistemática da substituição tributária, estando a autuação adstrita a cobrar não o ICMS-ST omitido, e sim o ICMS-ST pago supostamente a menor.

Adianto-me, contudo, para esclarecer que à luz das evidências dos autos, o Auto de Infração deve ser julgado improcedente.

Ficou bem demonstrado, que a mercadoria comercializada pelo Sujeito Passivo e objeto de exame, à luz da legislação da época e dos usos de então, é o “todo”. Isto é, trata-se de peças que se compõem de armações e suportes, mas também espumas (suficientes para o deitamento e repouso), e tecidos, todas costuradas em peça única. Uma “cama box”, pronta para ser utilizada diretamente (ou, se assim desejar o usuário, podendo aplicar ainda outro colchão).

Em outras palavras, não se está tratando nem do suporte puro (que, no meu sentir, como registrei quando lavrei voto divergente no Acórdão CJF nº 0069-12/21-VD, j. em 18/03/2021, é o caso da “cama articulada”, que não é um item de colchoaria), nem do suporte para cama (que é item de colchoaria), nem do “colchão”. Está-se tratando de uma peça que, indiscutivelmente item de colchoaria (é integrado por espumas e tecidos costurados), engloba tanto o colchão como o suporte.

Tanto isso é verdade, que o Sujeito Passivo classificou a mercadoria como “colchão box” (seguindo, como bem reconheceu o Sr. Relator, a legislação vigente no exercício anterior àquele objeto da autuação), utilizando-se da NCM 9404.2. Não se valeu nem da NCM 9403.50.00 (móvels de madeira para quarto de dormir), nem da NCM 9404.1 (suportes para cama, inclusive box).

A literalidade do item, aliás, ajuda a entender a confusão. Não se trata de suporte *mais* cama box. Trata-se de suporte *para* cama, inclusive suportes *para cama box*. Ou, como queiram, suporte para colchões que formam, em conjunto, uma “cama box”.

Ora, *quid juris*, se o Sujeito Passivo vendeu a cama box? Devia aplicar a MVA de colchão (mais favorável), ou a MVA de suporte (menos favorável)? Devia ter decomposto a peça, restringindo a sua liberdade de atuação para se adequar a uma interpretação da norma (dentre outras possíveis)?

A dificuldade de subsumir a MVA a uma realidade precisa, aliás, é que deu ao Sujeito Passivo o argumento de afastar a “cama box” (conjuntos), da incidência do ICMS-ST, mas, insisto, não me parece que este argumento se sustenta, ante à teleologia da norma.

Entretanto, não se pode exigir comportamento diferente.

Façamos uso de argumentos analógicos, apenas para fins didáticos.

Suponhamos que a lei tributária preveja uma alíquota para “bananas”, e uma alíquota menor para “banana nanica”. Obviamente, “banana nanica” é uma espécie de “banana”, e não terá defesa o Contribuinte se desejar aplicar a alíquota menor alegando que “banana nanica” é “banana”. Critério da especialidade, corriqueiro em Teoria do Direito.

Por isso, não tem defesa o ora Recorrente ao pleitear tratamento de “cama”, se o que vende é “cama box”, alegando tratar-se de cama. A legislação foi redigida para incluir no regime de substituição tributária a “cama box” ou suas partes, já que se trata de item de colchoaria.

Todavia, a legislação (com mais precisão, o Protocolo ICMS 109/2009, com as suas sucessivas redações), fez incluir MVAs diferenciadas para itens de colchoaria: colchões, suportes e travesseiros. Ora, qual a MVA a se aplicar, se o sujeito vende em peça única o colchão costurado no suporte?

A resposta: ou uma (MVA de colchões), ou outra (MVA de suportes), se um terceiro não houve (conjunto de colchão e suporte). E não se pode exigir do Sujeito Passivo, nesse caso, que pague tributo a mais, se poderia pagar menos, dentro dos lindes normativos. *In dubio, pro libertate.*

Dito de outro modo: constatado um defeito na construção dos aspectos descritivos dos tipos - a) aplica-se ICMS-ST a itens de colchoaria; b) aplica-se MVA de 76,87% para colchões; c) aplica-se MVA de 143,06% para suportes; mas nada se diz para a venda do conjunto colchão + suporte -, o

pensamento tipológico cede lugar a outros critérios de raciocínio, e nos parece justo e equânime que se aplique a carga tributária menor, dentro das cabíveis.

Por todo o exposto, sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

É o voto.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto, e em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269096.0018/17-9, lavrado contra **INDÚSTRIA BAIANA DE COLCHÕES E ESPUMAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$715.291,17**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Henrique Silva de Oliveira, José Raimundo de Oliveira e Leila barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE  
(Recurso Voluntário)

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS