



PROCESSO Nº 1086092019-4

ACÓRDÃO Nº 077/2023

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: HOSP LOG COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS  
- GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA  
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA  
DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: ADRIANA CALDAS DE MACEDO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE  
RECOLHIMENTO - PRODUTOS FARMACÊUTICOS  
DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL CONTRIBUINTE  
DO IMPOSTO ESTADUAL - INFRAÇÃO CONFIGURADA -  
AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE - MANTIDA A  
DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO  
DESPROVIDO.

*- Nos termos da legislação de regência, as mercadorias que estejam sob regime de substituição tributária, quando provenientes de outras unidades da Federação, sem retenção do imposto, ficarão sujeitas ao pagamento antecipado do ICMS - ST, cabendo ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento.*

*- A responsabilidade será atribuída em relação ao imposto e respectivos acréscimos legais incidentes sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive, ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do imposto.*

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter inalterada a decisão singular que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.00002228/2019-90, lavrado em 17 de julho de 2019 contra a empresa HOSP LOG COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito

Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ

Conselho de Recursos Fiscais - CRF

Av. João da Mata, s/n, Bloco IV, Jaguaribe – CEP 58015-020 - João Pessoa/PB

14.02.2023



tributário no valor total de R\$ 64.307,20 (sessenta e quatro mil, trezentos e sete reais e vinte centavos), sendo R\$ 32.153,60 (trinta e dois mil, cento e cinquenta e três reais e sessenta centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 391, § 1º e 399, do RICMS/PB e igual valor a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 14 de fevereiro de 2023.

**SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA**  
Conselheiro

**LEONILSON LINS DE LUCENA**  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO (SUPLENTE), PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, EDUARDO SILVEIRA FRADE, LARISSA MENESES DE ALMEIDA E JOSÉ VALDEMIR DA SILVA.

**SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA**  
Assessor



PROCESSO Nº 1086092019-4

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: HOSP LOG COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: ADRIANA CALDAS DE MACEDO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO - PRODUTOS FARMACÊUTICOS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL CONTRIBUINTE DO IMPOSTO ESTADUAL - INFRAÇÃO CONFIGURADA - AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

*- Nos termos da legislação de regência, as mercadorias que estejam sob regime de substituição tributária, quando provenientes de outras unidades da Federação, sem retenção do imposto, ficarão sujeitas ao pagamento antecipado do ICMS - ST, cabendo ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento.*

*- A responsabilidade será atribuída em relação ao imposto e respectivos acréscimos legais incidentes sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive, ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do imposto.*

## RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002228/2019-90, lavrado em 17 de julho de 2019, a auditora fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Específica nº 93300008.12.00000200/2019-78 denuncia a empresa HOSP LOG COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA., inscrição estadual nº 16.901.747-8, de haver cometido a seguinte irregularidade, *ipsis litteris*:

**Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ  
Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

Av. João da Mata, s/n, Bloco IV, Jaguaribe – CEP 58015-020 - João Pessoa/PB

14.02.2023



0392 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do ICMS Substituição Tributária.

Nota Explicativa:

O CONTRIBUINTE CONTRARIANDO OS DISPOSITIVOS LEGAIS DEIXOU DE RECOLHER E INFORMAR NA GIA-ST O VALOR DO IMPOSTO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DEVIDO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS QUE DESTINARAM PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A CONSUMIDOR FINAL CONTRIBUINTES DO IMPOSTO, LOCALIZADO NESTE ESTADO, CONFORME ESTÁ PREVISTO NO PARÁGRAFO 1º DO ART. 391 DO RICMS, SENDO O IMPOSTO CORRESPONDENTE A DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL.

Em decorrência deste fato, a representante fazendária, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 391, § 1º e 399, do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 64.307,20 (sessenta e quatro mil, trezentos e sete reais e vinte centavos), sendo R\$ 32.153,60 (trinta e dois mil, cento e cinquenta e três reais e sessenta centavos) de ICMS e igual valor a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 5 a 8.

Cientificado da autuação em 26 de julho de 2019, o contribuinte, por intermédio de seus advogados, protocolou, em 15 de agosto de 2019, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise, por intermédio da qual alega, em síntese, que:

- a) A condição de sócio de uma pessoa jurídica supostamente devedora não é pressuposto, por si só, para justificar a responsabilidade tributária. Sendo assim, faz-se necessária a exclusão da Onco Prod. Distribuidora de Produtos Hospitalares e Oncológicos Ltda e da S. C. Participações Empresariais Ltda do polo passivo da relação jurídico-tributária;
- b) Para se atribuir a responsabilidade aos sócios, faz-se necessária a ocorrência da prática de ato ilícito doloso, que deve ser comprovada pelo Fisco (o que, no caso, não ocorreu);
- c) A acusação fiscal decorre de entendimento equivocado sobre a regra matriz do ICMS incidente nas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação;

**Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ**  
**Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

Av. João da Mata, s/n, Bloco IV, Jaguaribe – CEP 58015-020 - João Pessoa/PB

14.02.2023



- d) Nos termos do artigo 155, § 2º, VII e VIII, “a”, da Constituição Federal, a sujeição passiva pelo ICMS a título de diferencial de alíquotas cabe ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto, fato este reconhecido pela fiscalização (*vide* nota explicativa associada à acusação);
- e) O Decreto nº 34.083/2013, que deu nova redação ao artigo 391, § 1º, do RICMS/PB, é anterior à Emenda Constitucional nº 87/2015;
- f) A norma secundária não pode prevalecer sobre a norma constitucional;
- g) A sujeição passiva do ICMS não poderia ser atribuída à recorrente, seja em razão do critério cronológico, seja pela observância da hierarquia das normas;
- h) Também não se pode admitir que a autuação possa prosperar sob o fundamento da aplicabilidade do Convênio ICMS nº 142/2018, uma vez que (i) a sua eficácia não pode retroceder para atingir o período abrangido na acusação fiscal (janeiro de 2015 a dezembro de 2017) e (ii) a sujeição passiva por substituição tributária exigiria acordo celebrado entre o Distrito Federal (sede da autuada) e o Estado da Paraíba.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal Lindemberg Roberto de Lima, que decidiu pela procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *in verbis*:

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS. PESSOAS JURÍDICAS. NÃO DEMONSTRADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CONSUMIDOR FINAL CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. IMPOSTO CORRESPONDENTE À DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL. PROCEDÊNCIA.**

- Tratando-se de produtos farmacêuticos, mercadoria sujeita ao regime da substituição tributária, disposta no Anexo 05 do RICMS/PB, nas operações interestaduais destinadas ao Estado da Paraíba o remetente tem a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS substituição tributária, consoante a Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 76/94 e art. 1º do Decreto nº 17.417/1995, inclusive no caso de a mercadoria se destinar ao uso e consumo do contribuinte destinatário, relativo ao imposto correspondente à diferença entre alíquota interna e interestadual.



**AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE**

Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 8 de junho de 2021, o sujeito passivo apresentou, no dia 2 de julho de 2021, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por intermédio do qual reprisa os argumentos apresentados em sua impugnação e acrescenta que:

- a) Reitera a preliminar de precariedade probatória da suposta responsabilidade atribuída pela fiscalização aos sócios da autuada;
- b) Ainda que na decisão singular tenha sido reconhecida a ilegitimidade dos sócios para responderem aos termos do Auto de Infração, falta constar, no dispositivo da sentença, o afastamento da responsabilidade;
- c) As disposições dos artigos 33, I, § 1º e 391, § 1º, do RICMS/PB se aplicam a operações de “saídas” de mercadorias e não de “entradas”;
- d) Ao contrário do que entendera o julgador singular, os artigos acima destacados devem ser interpretados em conformidade com a Constituição Federal;
- e) O Distrito Federal informou a não aplicação das normas contidas no Convênio ICMS nº 76/94 nas operações com produtos farmacêuticos a partir de 1º de janeiro de 2001, conforme atesta o extrato do Despacho nº 29, de 12 de dezembro de 2000 apresentado às fls. 109;
- f) Sendo inaplicáveis as regras do Convênio ICMS nº 76/94 ao Distrito Federal, a fundamentação adotada pelo julgador fiscal não se sustenta, uma vez que não há acordo celebrado entre o Distrito Federal e o Estado da Paraíba.

Ao final, a recorrente requer:

- a) A exclusão dos sócios do polo passivo, devendo constar o afastamento tanto na “fundamentação” quanto no “dispositivo” da decisão colegiada;
- b) Seja cancelada a acusação fiscal e decretada a insubsistência integral do Auto de Infração.



Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Eis o breve relato.

## VOTO

Em análise nesta corte o recurso voluntário interposto contra a decisão singular que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002228/2019-90 lavrado em desfavor da empresa HOSP LOG COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA., que visa a exigir crédito tributário decorrente de falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, novembro e dezembro de 2016 e janeiro, março, abril, julho e dezembro de 2017.

Segundo a auditora fiscal que subscreve a peça acusatória, a autuada, na condição de substituta tributária, teria deixado de recolher o imposto devido nas operações com produtos destinados a consumidor final contribuinte do imposto<sup>1</sup>, localizado no Estado da Paraíba, afrontando, assim, as disposições dos artigos 391 e 399, do RICMS/PB<sup>2</sup>:

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:

I – industrial, comerciante, produtor, extrator, gerador, inclusive de energia elétrica ou outra categoria de contribuinte, em relação às mercadorias ou bens constantes do Anexo 05 (Lei nº 7.334/03);

II - contratante de serviço ou terceiro, nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação de que participem (Lei nº 7.334/03);

(...)

§ 1º A responsabilidade será atribuída em relação ao imposto e respectivos acréscimos legais incidentes sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive, ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e

<sup>1</sup> Vide planilha anexada às fls. 5 e 6.

<sup>2</sup> Redações vigentes à época dos fatos geradores.



prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

(...)

Art. 399. O recolhimento do imposto nas operações com produtos submetidos ao regime de substituição tributária será efetuado:

I - no momento da entrada do produto no território deste Estado, nos casos de operações efetuadas sem a retenção antecipada;

II - até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador:

a) nas operações procedentes de outra unidade da Federação, sem retenção antecipada, destinadas a contribuintes que possuam Regime Especial concedido pelo Secretário de Estado da Receita;

b) nas operações internas com retenção, promovidas por estabelecimento industrial, comércio atacadista, distribuidor e/ou depósito;

c) nas prestações de serviços de transporte com retenção, realizadas por contribuintes inscritos no CCICMS;

(...)

VI - até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nos demais casos não previstos neste artigo. (g. n.)

Como medida punitiva para a conduta infracional evidenciada, a autoridade fiscal propôs a aplicação da penalidade inculpada no artigo 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

c) aos que entregarem, remeterem, transportarem, receberem, estocarem ou depositarem mercadorias sujeitas a substituição tributária, sem o recolhimento do imposto;

Antes de passarmos ao exame de mérito, necessário se faz discorrermos acerca do pedido para exclusão dos sócios do polo passivo da relação jurídico-tributária.



Registre-se que a matéria foi objeto da impugnação apresentada pelo sujeito passivo, tendo sido devidamente enfrentada pela instância prima.

Considerando a clareza e a objetividade com que o diligente julgador fiscal se manifestou sobre o tema, peço vênica para reproduzir o seguinte fragmento da sentença monocrática:

*“Quanto à inclusão dos sócios pessoas jurídicas neste procedimento fiscal, é bom se observar que a doutrina e a jurisprudência apontam três oportunidades para a imputação de responsabilidade aos sócios, gerentes e administradores: no lançamento, na emissão de CDA (em função de decisão administrativa definitiva) e no redirecionamento no processo de execução.*

*Porém, esta responsabilização não decorre simplesmente de sua condição de sócio e se aplica somente nos casos de disposição expressa de lei. Enquadra-se nesta previsão as hipóteses dos art. 124, 134 e 135 do CTN, in verbis:*

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

***I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;***

***II - as pessoas expressamente designadas por lei.***

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

*Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:*

*(...)*

***VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.***

*Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

***I - as pessoas referidas no artigo anterior;***

***II - os mandatários, prepostos e empregados;***

***III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (g.n.)***

*No primeiro caso, art. 124 do CTN, o sócio será responsabilizado solidariamente toda vez que a lei trouxer dispositivo específico, ou quando ficar caracterizada a existência de interesse comum na situação que*



*constitua o fato gerador. A hipótese do art. 134, inciso VI, a lei exige a liquidação irregular da sociedade. No caso do art. 135, a lei exige a demonstração de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.*

*Considerando esses critérios, se observa que não consta nos autos a fundamentação legal da espécie de responsabilidade atribuída aos sócios, nem a demonstração pela Fiscalização do requisito “interesse comum” para a responsabilização solidária dos sócios pessoas jurídicas, com fulcro no art. 124, I, do CTN.*

*Outrossim, não foi demonstrado nos autos, dissolução irregular da pessoa jurídica, para enquadrar o fato ao art. 134, inciso VI, nem infração à lei, contrato social ou estatuto, que motivasse a responsabilização direta dos sócios, na forma do art. 135, I do CTN.*

(...)

*Esclareço, entretanto, que a indicação dos sócios como responsáveis/interessados na peça preambular não motiva nulidade do auto de infração, uma vez que eles estão passíveis de responsabilização nos atos posteriores da Fazenda Pública no sentido de satisfazer o crédito tributário, e essa indicação não causa prejuízo ao direito de defesa da Autuada.”*

Com efeito, a indicação dos sócios da pessoa jurídica na inicial, como responsáveis/interessados, não implica, a priori, que a eles esteja sendo imputada a responsabilidade pelo recolhimento do crédito tributário lançado.

Para tanto, é imperativo que seja comprovada a ocorrência de quaisquer das situações destacadas pelo julgador fiscal.

A nomeação dos sócios consiste em medida para que, posteriormente, na fase executória da dívida fiscal porventura configurada, possa ser analisada a existência da responsabilidade dos sócios, para viabilização do redirecionamento da execução fiscal, nas hipóteses de comprovação das irregularidades previstas no Código Tributário Nacional.

Portanto, não há necessidade de se registrar, expressamente, no dispositivo do voto, a exclusão dos sócios do polo passivo.

Prosseguindo em sua defesa, a recorrente assevera que a acusação fiscal “decorre de entendimento equivocado sobre a regra matriz do ICMS incidente nas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação.”

Convém assinalarmos, de início, que a defesa não contesta os valores do crédito tributário lançados na inicial e não apresenta qualquer equívoco/inconsistência na planilha anexada às fls. 5 e 6.



A divergência entre o Fisco e a recorrente, no caso concreto, decorre da eleição do sujeito passivo.

Para a defesa, as operações objeto da autuação estariam alcançadas pela regra disciplinada no artigo 155, § 2º, VII e VIII, “a”, da Constituição Federal e, por este motivo, a exação fiscal deveria ter sido imputada em desfavor das empresas adquirentes dos produtos.

Para melhor compreensão sobre o tema, convém reproduzirmos o teor do referido dispositivo constitucional:

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

(...)

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

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

Por outro lado, a fiscalização, em razão de haver constatado que os itens comercializados pela denunciada estariam enquadrados na sistemática da substituição tributária, atribuiu-lhe a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido, com fulcro no artigo 391, § 1º, do RICMS/PB:

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:

I – industrial, comerciante, produtor, extrator, gerador, inclusive de energia elétrica ou outra categoria de contribuinte, em relação às mercadorias ou bens constantes do Anexo 05 (Lei nº 7.334/03);

(...)



§ 1º A responsabilidade será atribuída em relação ao imposto e respectivos acréscimos legais incidentes sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive, ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. (g. n.)

Assiste razão à recorrente ao afirmar que a norma secundária não pode prevalecer sobre a norma constitucional, contudo, na situação ora em exame, tal fato não ocorrerá.

Isto porque a substituição tributária tem seu fundamento na Constituição Federal, tendo sido incluída no texto constitucional por meio da EC nº 3/1993:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (g. n.)

Por sua vez, a competência para dispor sobre a substituição tributária, *ex vi* do artigo 155, § 2º, XII, “b”, da CF, foi atribuída à Lei Complementar:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

**Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ**  
**Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

Av. João da Mata, s/n, Bloco IV, Jaguaribe – CEP 58015-020 - João Pessoa/PB



XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária; (g. n.)

A Lei Complementar nº 87/96, por seu turno, assim dispôs sobre a substituição tributária:

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

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (g. n.)

A Lei nº 6.379/96, em seu artigo 33, I, cuidou de internalizar, no Estado da Paraíba, o disciplinamento acerca da responsabilidade por substituição. Senão vejamos:

Art. 33. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:

I – industrial, comerciante, produtor, extrator, gerador, inclusive de energia elétrica ou outra categoria de contribuinte, em relação às mercadorias ou bens sujeitos à substituição tributária indicadas na legislação tributária estadual;

§ 1º A responsabilidade será atribuída em relação ao imposto e respectivos acréscimos legais incidentes sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive, ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

**Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ**  
**Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

Av. João da Mata, s/n, Bloco IV, Jaguaribe – CEP 58015-020 - João Pessoa/PB

14.02.2023



A partir da análise dos dispositivos acima elencados, é possível concluir que a atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS - ST - consoante registrado na inicial -, não significa que a fiscalização (e o julgador singular) tenham desprezado a regra disciplinada no artigo 155, § 2º, VII e VIII, da CF em detrimento de um comando hierarquicamente inferior.

Na verdade, conforme demonstrado, a substituição tributária tem sua gênese na própria Constituição Federal de 1988.

Diante deste cenário, havemos de compreender que a EC nº 87/2015 não afastou a regra que trata da responsabilidade em relação ao diferencial de alíquotas quando o produto comercializado estiver submetido à sistemática da substituição tributária.

Não foi outro o entendimento do julgador fiscal que, depois de apresentar os normativos relacionados ao tema, assim arrematou:

*“Destarte, por se tratar de mercadoria sujeita ao regime da substituição tributária, e ao analisar as notas fiscais vê-se claramente que são produtos farmacêuticos, o remetente da mercadoria tem a obrigação legal de recolher o imposto relativo à substituição tributária, consoante responsabilidade atribuída pela Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 76/94, a seguir transcrita:*

(...)

*Cláusula primeira Nas operações com os produtos relacionados no Anexo Único com a respectiva classificação na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subseqüentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário.*

*O Poder Executivo do Estado da Paraíba, por sua vez, regulamentou a Substituição Tributária nas operações com produtos farmacêuticos pelo Decreto nº 17.417 de 25 de abril de 1995, D.O.E. de 26/4/95 – efeitos a partir de 1/5/95 -, no qual está expressa no art. 1º a responsabilidade do sujeito passivo pelo imposto relativo à entrada para uso ou consumo do destinatário:*

*Art. 1º Nas operações com os produtos relacionados no Anexo Único com a respectiva classificação na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, na qualidade de sujeito passivo por*

**Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ**

**Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

Av. João da Mata, s/n, Bloco IV, Jaguaribe – CEP 58015-020 - João Pessoa/PB

14.02.2023



*substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subseqüentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos produtos farmacêuticos medicinais, soros e vacinas destinados o uso veterinário.*

(...)

*Vale esclarecer que o art. 391, § 1º do RICMS/PB trata do regime da substituição tributária, que tem fundamento constitucional no art. 150, § 7º da CF. Por isso, não vejo interpretação que possa retirar a Autuada da sujeição passiva do auto de infração em comento.*

(...)

*Portanto, diante da clareza dos dispositivos constitucionais supracitados, e da análise da legislação infraconstitucional aplicada à espécie, e da comprovada materialidade da infração, julgo pela procedência do feito fiscal.”*

A defesa advoga, também, que as razões exaradas pelo julgador fiscal quanto à validade dos artigos 391, § 1º, do RICMS/PB e 33, § 1º, da Lei nº 6.379/96 para dar suporte à exação fiscal estariam equivocadas.

Nas palavras da recorrente, “*as razões adotadas pelo Julgador “a quo” não se sustentam, pois os referidos comandos normativos não trazem o mínimo de suporte à autuação fiscal, pois tal preceito se aplica apenas a contribuintes paraibanos em relação a operações com “saída” de mercadorias, e não “entrada”.*”

Uma leitura precipitada dos aludidos normativos, de fato, pode conduzir ao entendimento restritivo apresentado pela autuada, todavia a sistemática de substituição tributária também alcança as operações delineadas nestes autos.

Em verdade, os comandos dos artigos 391, § 1º, do RICMS/PB e 33, § 1º, da Lei nº 6.379/96 são dirigidos a todos os contribuintes, inclusive àqueles domiciliados em outras Unidades da Federação que realizam operações destinadas ao Estado da Paraíba.

No RICMS/PB, há diversos dispositivos – além daqueles apontados na inicial - relacionados à substituição tributária e que comprovam a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS – ST nas operações com destino a este Estado. A título exemplificativo, observemos os artigos 390, § 6º e 399, I, do RICMS/PB:



Art. 390. Nas operações internas e interestaduais com os produtos constantes do Anexo 05, adotar-se-á o regime de substituição tributária, obedecendo-se aos percentuais nele fixados como índices mínimos de taxa de valor acrescido (TVA).

(...)

§ 6º As mercadorias que estejam sob regime de substituição tributária, quando provenientes de outras unidades da Federação, sem retenção do imposto, ficarão sujeitas ao pagamento antecipado do imposto, nas formas e prazos estabelecidos neste Capítulo.

Art. 399. O recolhimento do imposto nas operações com produtos submetidos ao regime de substituição tributária será efetuado:

I - no momento da entrada do produto no território deste Estado, nos casos de operações efetuadas sem a retenção antecipada; (g. n.)

No RICMS/PB, inclusive, há uma seção específica que dispõe sobre a matéria (Título V – Capítulo I – Seção VII – Dos Contribuintes de Outros Estados), a qual se inicia com o artigo 401, cuja redação vigente à época dos fatos geradores possuía o seguinte teor:

Art. 401. A Secretaria de Estado da Receita, nos casos previstos em convênios e/ou protocolos, poderá atribuir ao estabelecimento industrial, distribuidor ou atacadista, localizado em outra unidade da Federação, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subseqüentes realizadas no território paraibano com produtos sujeitos à substituição tributária.

Também não podemos perder de vista a regra estabelecida nas cláusulas segunda e oitava do Convênio ICMS nº 81/93, então vigentes durante o período autuado.

Cláusula segunda Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

(...)



Cláusula oitava O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Em sua defesa, o sujeito passivo assinala, ainda, que, “*em Dezembro/2000, o Distrito Federal (sede da Autuada-Recorrente) revogou expressamente aos termos do Convênio ICMS nº 76/94.*”

Em que pese a obrigatoriedade de o sujeito passivo por substituição observar as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria (Cláusula oitava do Conv. ICMS nº 81/93), a informação trazida pela defesa não reflete a realidade existente no período dos fatos geradores.

Isto porque o Distrito Federal foi reincluído integralmente no Convênio ICMS nº 76/94 em 5 de abril de 2011, quando da publicação do Convênio ICMS nº 38/2011, cujo teor reproduzimos a seguir:

#### CONVÊNIO ICMS 38, DE 1º DE ABRIL DE 2011

. Publicado no DOU de 05.04.11, pelo Despacho 49/11.

**Dispõe sobre a reinclusão do Distrito Federal nas disposições do Convênio ICMS 76/94, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos.**

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 141ª reunião ordinária, realizada no Rio de Janeiro, RJ, no dia 1º de abril de 2011, tendo em vista disposto no art. 9º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte:

#### C O N V Ê N I O

**Cláusula primeira** Fica o Distrito Federal reincluído integralmente nas disposições do Convênio ICMS 76/94, de 30 de junho de 1994.

**Cláusula segunda** Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir da data prevista em ato do Poder Executivo distrital. (g. n.)

Considerando todo o exposto, cabe-nos ratificar os termos da decisão recorrida, uma vez que a autuação se procedeu em consonância com a legislação de regência.



Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovemento, para manter inalterada a decisão singular que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.00002228/2019-90, lavrado em 17 de julho de 2019 contra a empresa HOSP LOG COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 64.307,20 (sessenta e quatro mil, trezentos e sete reais e vinte centavos), sendo R\$ 32.153,60 (trinta e dois mil, cento e cinquenta e três reais e sessenta centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 391, § 1º e 399, do RICMS/PB e igual valor a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 14 de fevereiro de 2023.

Sidney Watson Fagundes da Silva  
Conselheiro Relator