

**PROCESSO** - A. I. Nº 216969.0602/10-8  
**RECORRENTE** - DUNAX LUBRIFICANTES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTARIO – Acórdão 5ª JF nº 0114-05/11  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/NORTE  
**INTERNET** - 02/05/2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0092-12/13

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Conforme previsto na Cláusula primeira, inciso V, do Convênio ICMS 110/07 e na Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 – que disciplina as normas gerais de substituição tributária nas operações realizadas com base em acordos interestaduais - cabe ao remetente das mercadorias sujeitas à substituição tributária por força de convênios ou protocolos, efetuar a retenção e o recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição. Entretanto, o inciso II da Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93 determina a não aplicabilidade da substituição tributária nas transferências para outro estabelecimento, exceto quando varejista, do sujeito passivo por substituição tributária, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento fica atribuída ao estabelecimento destinatário que promover a saída da mercadoria. Acatada a preliminar de nulidade por ilegitimidade passiva. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **NULO**. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário que impugnou a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 31/07/10, onde imputou ao sujeito passivo a falta de retenção e do consequente recolhimento do imposto, no valor de R\$ 13.092,54, acrescido da multa de 60%, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, através do DANFE de nº. 2943, de 29/07/2010, contendo óleo lubrificante DULUB. Foram dados como infringidos o Convênio ICMS 110/07 e suas alterações posteriores, combinado com os artigos 512-A e 512-B do RICMS, conforme Termo de Apreensão e documentos às fls. 4 a 17 dos autos.

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal exarou a seguinte Decisão:

*“Trata-se de Auto de Infração, lavrado para exigir a retenção do ICMS do remetente, na condição de sujeito passivo por substituição, em relação à operação de transferência de óleos lubrificantes, constantes do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) de nº 2943, realizada do estabelecimento industrial, localizado no Estado do Ceará, para a filial situada no Estado da Bahia, membros federativos signatários do Convênio ICMS 110/07, o qual dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos, atribuindo ao remetente, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS*

*incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.*

*Para análise dessa lide, valo-me de trechos do brilhantíssimo voto emanado através do Acórdão CJF 0047-11/09, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, de relatoria da digníssima Conselheira Dr.ª Sandra Urânia Silva Andrade, cujo colegiado fazia parte à época, com as devidas adaptações, conforme a seguir:*

*O instituto da substituição tributária rege-se nas operações interestaduais pelos convênios e protocolos firmados pelas unidades federativas para tal fim, o que se faz com base nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional.*

*[...]*

*Por sua vez, o Convênio ICMS 81/93, firmado por todos os Estados da Federação e pelo Distrito Federal, também com base nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional, de natureza impositiva para todos os entes envolvidos, estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos a serem firmados entre os Estados e o Distrito Federal.*

*Estabelece, assim, o convênio em referência, as normas gerais aplicáveis à substituição tributária a serem aplicáveis obrigatoriamente pelos acordos interestaduais (convênios e protocolos) firmados a partir da sua publicação, como se vê da redação da sua cláusula primeira, abaixo transcrita:*

*“Cláusula primeira. Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.”.*

*A referida Cláusula, por sua vez, permite que os convênios ou protocolos firmados entre as unidades da Federação possam estabelecer normas específicas ou complementares às deste Convênio – nos termos da sua cláusula décima quarta - o que somente reforça a natureza de interdependência, complementaridade, entre tais normas.*

*E, aqui, de logo devemos asseverar que estas interdependência e complementaridade afastam qualquer pecha de antinomia entre as regras do Convênio ICMS 81/93 e as regras dos acordos interestaduais que estabelecem a substituição tributária, posto que não existe conflito entre elas, nem real e muito menos aparente, a requerer aplicação de regras de solução de antinomias jurídicas, como o critério de especialidade.*

*Colocadas tais premissas, [...], a regra da cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 atribui tal condição a qualquer contribuinte que realize operações interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária derivada de acordos interestaduais, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Eis a regra em apreço:*

*“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.”.*

*Neste passo, no âmbito da legislação interna do Estado da Bahia, o art. 370 do RICMS expressamente determina a aplicabilidade das regras dos acordos interestaduais que tratam de substituição tributária, fazendo menção expressa ao Convênio ICMS 81/93, in verbis: “Art. 370. Nas operações interestaduais, a substituição tributária rege-se conforme o disposto nesta subseção e nos convênios e protocolos (Anexo 86) para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas (**Conv. ICMS 81/93**)”. Grifos nossos*

*Assim, não resta dúvida de que o requerente é de fato sujeito passivo por substituição tributária - e assume esta condição qualquer contribuinte que destine em operação interestadual produto sujeito à substituição tributária por força de acordo específico para tal - nos termos da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 retromencionado, o que afasta de pronto qualquer alegação de ilegitimidade passiva.*

*No entanto, muito embora ao autuado seja atribuída a condição de sujeito passivo por substituição nas operações interestaduais com óleos lubrificantes, a regra do inciso II da Cláusula quinta do próprio Convênio ICMS 81/93 expressamente dispensa a aplicabilidade da substituição tributária nas operações de transferência, entre estabelecimentos da mesma empresa do sujeito passivo por substituição, exceto varejistas, atribuindo ao estabelecimento destinatário a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST na saída subsequente com destino a empresa diversa.*

*Tal regramento apenas foi modificado em 01/01/04, quando foi acrescentado à Cláusula quinta o parágrafo único – por força do Convênio ICMS 114/03 - determinando expressamente que sujeito passivo por substituição*

*tributária para fins da regra de sua dispensa ou inaplicabilidade, seria aquele assim definido pelo convênio ou protocolo que trata do regime de substituição tributária aplicável especificamente à mercadoria.*

*[...]*

*Em conclusão, apenas a partir de 01/01/2004 poder-se-ia exigir do recorrente – sujeito passivo por força da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 - a retenção e recolhimento do ICMS nas transferências para seu estabelecimento filial atacadista situado no nosso Estado.*

*Como a autuação refere-se ao exercício de 2010, revela-se procedente a exigência fiscal, pois o estabelecimento remetente, por força do parágrafo único da Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, na sua redação vigente à época dos fatos, ou seja, em 31/07/2010, é o sujeito passivo da substituição tributária na operação de transferência do seu estabelecimento industrial, localizado no Estado do Ceará para o estabelecimento filial situado na Bahia, conforme definido no Convênio ICMS 110/07, que trata do regime de substituição tributária aplicável ao produto óleo lubrificante, cabendo, portanto, ao estabelecimento remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST nas suas saídas subsequentes para o Estado da Bahia.*

*Abaixo transcrevemos os dispositivos referenciados do Convênio ICMS 81/93, com a devida menção à vigência e alteração de redação sofrida por estes:*

*“Cláusula quinta A substituição tributária não se aplica:*

*I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.*

*II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.*

***Acrescido o Parágrafo único a cláusula quinta pelo Conv. ICMS 114/03, efeitos a partir de 01.01.04.***

*Parágrafo único Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria.”.*

*Sendo assim, rejeito a nulidade do Auto de Infração arguida pelo autuado, sob a alegação de ilegitimidade passiva.*

*Quanto à arguição de nulidade do Auto de Infração por vício formal insanável, uma vez que a descrição dos fatos e demais elementos constantes dos demonstrativos do quantum do ICMS, e capitulação legal não retratam, com clareza, os fatos e o direito que substancializaram a autuação, cerceando o direito à ampla defesa a ao contraditório do contribuinte, vislumbro que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, visto que a imputação fiscal é precisa, os cálculos estão demonstrados (fl. 3), o imposto foi exigido nos termos da cláusula décima quinta do Convênio ICMS 110/07 e o sujeito passivo, ao atacar a matéria objeto da autuação, demonstrou que entendeu sobre o que estava sendo acusado, inexistindo, portanto, qualquer prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa e do contraditório, como alega o autuado. Assim, rejeito a nulidade arguida.*

*No tocante à alegação de que a cobrança de multa com caráter confiscatório afronta às garantias constitucionais, devo esclarecer que a multa de 60% é a legalmente prevista ao caso concreto, não sendo de competência deste colegiado a declaração da inconstitucionalidade, conforme previsto no art. 167 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.*

*Inerente ao pedido para realização de diligência por fiscal estranho ao feito para comprovar as alegações defensivas, deixo de acatá-lo, pois vislumbro que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, II, “a”, do citado RPAF.*

*Quanto ao “mérito”, a cláusula primeira, inciso V do Convênio ICMS 110/07, o qual foi recepcionado pelo art. 512-A, III, “a”, do RICMS/BA, atribui ao remetente situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário. Logo, o autuado, no caso concreto, tem obrigação de reter ICMS devido por substituição tributária em operações internas com combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados no Estado da Bahia.*

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

O autuado, ora recorrente, inconformado com a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, interpôs Recurso Voluntário, com o fito de promover revisão do presente Acórdão.

A priori, o recorrente esclareceu que entendia que o imposto em questão seria devido a partir do momento em que a mercadoria (óleo lubrificante) saísse do seu estabelecimento destinatário e não proceder a retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por

substituição, no momento da saída das mercadorias do estabelecimento remetente como alegou o Fisco.

Segundo o recorrente o presente caso perfaz uma simples transferência de óleo lubrificante do estabelecimento da matriz para a filial do mesmo contribuinte, localizada em estado diverso, o que se caracteriza como exceção da regra prevista no Convênio ICMS 110/2007, devendo obedecer às disposições estabelecidas nos arts. 355, I c/c 375, II, e 372, III, §1º, do RICMS/BA. Com esse entendimento, arguiu que o presente lançamento de ofício não merece prosperar, devendo ser anulado, uma vez que vai de encontro com as regras legais previstas no RICMS/BA.

De acordo com a peça recursal, o recorrente, na busca em dirimir a controvérsia quanto ao momento de reter e recolher o referido imposto realizou uma consulta tributária junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, haja vista que é facultado apresentar consulta ao fisco, como uma garantia jurisdicional, em vista da obrigação da administração pronunciar-se mediante um ato administrativo, propiciando ao contribuinte conhecer a interpretação oficial da Fazenda Publica e evitar a aplicação de eventuais sanções.

Arguiu que a consulta trouxe a orientação de que: *“tratando-se de óleo lubrificante, remetido para este estado a título de transferência, a matriz fabricante estabelecida em outra unidade da federação não deverá efetuar a retenção do imposto, ficando o destinatário responsável pela retenção e recolhimento do imposto quando efetuar a saída da mercadoria com destino à empresa diversa”*. Assim, entendeu que é inexorável que o presente lançamento de ofício deva ser rechaçado, pois não houve descumprimento de qualquer determinação legal, uma vez que agiu em conformidade com a referida consulta.

Aduziu que a referida consulta concede certeza jurídica aos consulentes, de modo que a informação tem o poder de vincular a Administração e tornar a mesma responsável pela reparação de qualquer dano que venha a ser sofrido pelo sujeito passivo. Nesse sentido, arguiu que a Administração Publica não pode autorizar a prática de um ato e ao mesmo tempo punir o contribuinte por agir em consonância com as informações prestadas pelo Poder Estatal, fazendo com que, por essas razões a Fazenda Estadual, além de infringir os dispositivos normativos legais, vá de encontro com o próprio entendimento consolidado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, tendo em vista que a referida autuação repele o posicionamento adotado pela SEFAZ/BA, devendo ser anulada.

Por fim, reiterou o pedido de nulidade do Auto de Infração, haja vista que na situação em tela não se aplica as normas previstas no Convenio ICMS 110/2007, uma vez que nos casos que houver a simples transferência de estabelecimento, a responsabilidade para proceder com a retenção e recolhimento do ICMS por antecipação tributaria recai no Estado ao qual fora destinada a mercadoria, no momento em que esta for encaminhada para empresa diversa. Ressaltou que também entendeu assim a Secretaria do Estado da Bahia, em resposta dada a uma consulta fiscal, o que vinculou a Administração na responsabilidade de reparar os prejuízos consolidados na presente autuação.

Em seguida, os autos foram encaminhados para Parecer opinativo da PGE/PROFIS. De acordo com o Parecer da i. Procuradora, Dra. Maria Jose Coelho Sento Sé, quanto à existência de consulta, em observância do princípio da verdade material, encaminhou os autos para análise à GECOT ou DITRI para que se investigue a data que foi encaminhada a referida consulta, haja vista que os documentos apresentados pelo recorrente não o identifica, constando somente a data de emissão do resultado da consulta pelo órgão fazendário.

Diante do exposto, requereu que após as providências tomadas os autos retornem para Parecer conclusivo.

Diante da recomendação da PGE/PROFIS para que o processo administrativo se converta em diligência, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal entendeu que todos os elementos necessários para fins de julgamento da lide estão nos autos, inclusive a data de encaminhamento para referida

consulta. Assim sendo, a 2ª CJF entendeu que o presente PAF não deveria ser convertido em diligência, retornando a PGE/PROFIS para Parecer conclusivo.

Com o retorno dos autos para Parecer opinativo da PGE/PROFIS, a i. Procuradora, Dra. Maria José Coelho Lins de A. Sento Sé, entendeu que o recorrente não trouxe argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do Acórdão em combate.

Registrou que quanto à arguição de nulidade, o lançamento tributário não apresenta falhas capazes de gerar prejuízos ao contribuinte, dando-lhe o pleno direito de exercício dos direitos fundamentais da ampla defesa e do contraditório.

Ressaltou que a imputação fiscal esta absolutamente clara, devidamente tipificada no Convênio ICMS 110/07, e alicerçada na legislação tributária estadual, atendendo o lançamento todos os requisitos previstos no art. 39 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Argumentou, no que tange a referida consulta fiscal em apreço, esta foi formalizada em 12/08/10, sendo o lançamento tributário realizado 31/07/10 e intimado para recolher o débito em 02/08/10, sendo assim ineficaz a consulta encaminhada após o início do procedimento fiscal.

De acordo com o Parecer a legislação presente à época do fato gerador (31/07/2010) autorizava a exigência do imposto do recorrente, relativo às transferências realizadas para seu estabelecimento filial atacadista no Estado da Bahia.

Por fim, cumpriu ressaltar que o Convênio ICMS 110/07, em sua cláusula primeira do inciso V, recepcionado pelo art. 512-A, III, “a” do RICMS/BA, atribui ao remetente situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, referente ao ICMS incidente sobre as operações internas subsequentes.

Diante do exposto, opinou pelo improvimento do Recurso.

Em assentada de julgamento, tendo em vista a controvérsia quanto ao momento de reter e recolher o auferido tributo, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, na busca da verdade material e da justiça fiscal, deliberou, que, mais uma vez, se convertesse o feito em diligência à Diretoria de Tributação (DITRI), para que a mesma se manifestasse dando os necessários esclarecimentos.

Os autos foram encaminhados para a DITRI para atendimento da diligência solicitada, o referido órgão da administração tributária estadual entendeu que as aludidas operações interestaduais estão sujeitas ao regime de substituição tributária, atribuindo-se ao remetente, na condição de sujeito passivo por substituição a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as operações interestaduais.

A DITRI ainda esclareceu que a referida consulta não foi formalizada pelo contribuinte autuado estabelecido no Estado do Ceará, e sim pela sua filial estabelecida no Estado da Bahia, portanto com eficácia plena, entretanto com efeitos que alcançam somente o consulente. Nesse sentido, registrou que caso a consulta se estenda ao estabelecimento matriz do contribuinte, entende-se que os atos praticados não decorreram desta orientação, uma vez que a resposta da consulta fiscal foi feita após a lavratura do Auto de Infração, não havendo correspondência entre os fatos autuados e a orientação exarada na consulta.

Em mesa, a n. procuradora Rosana Maciel Bittencourt Passos, i. Procuradora do Estado, presente na assentada de julgamento, pediu vênias para discordar do Parecer lançado nos autos, opinando pelo provimento do Recurso voluntário, a fim de que se declare a nulidade do lançamento, por ilegitimidade passiva.

Aduziu ainda que, **nos termos da cláusula quinta, item II, do Convênio ICMS 81/93, bem assim do disposto no art. 512-A, § 9º c/c art. 375, inc. II, ambos do RICMS/97**, não se aplica a substituição tributária nas operações interestaduais quando se tratar de “*transferência para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento destinatário, quando efetuar a saída da mercadoria com destino a empresa diversa*”.

Entendeu ter havido equívoco na Decisão de primeira instância, quando, invocando o parágrafo único da referida cláusula convencional, deixou de observar que, na substituição tributária envolvendo combustíveis e lubrificantes, a condição de sujeito passivo por substituição é atribuída ao remetente – *in casu*, o estabelecimento autuado, nos termos do Convênio ICMS 110/2007.

Outrossim, também discordou do Parecer emitido pela DITRI, no sentido de aplicação exclusiva do art. 512-A do RICMS/97 e do Convênio ICMS 110/2007 à hipótese dos autos, com base no princípio da especificidade. Argumentou que tal Parecer, além de não ter observado o quanto disposto no § 9º daquele mesmo art. 512-A, também se encontra em testilha com a linha de interpretação que vem sendo adotada por ambas as câmaras permanentes deste CONSEF, para as quais a relação que se estabelece entre o Convênio ICMS 81/93 (de normas gerais) e os demais que tratam de substituição tributária é de **interdependência e complementaridade**, do que é exemplo o próprio Acórdão CJF nº 0047-11/09, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, invocado como paradigma na Decisão recorrida.

### VOTO VENCIDO

Da análise dos autos, verifico que se trata de Recurso Voluntário interposto contra a imputação fiscal relativa a falta de retenção e do consequente recolhimento do imposto, no valor de R\$ 13.092,54, acrescido da multa de 60%, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, através do DANFE de nº. 2943, de 29/07/2010, contendo óleo lubrificante DULUB, sendo que o destinatário no Estado da Bahia é uma filial da empresa recorrente.

O recorrente traz na sua peça recursal a arguição de nulidade da autuação com fulcro, sobretudo, na ilegitimidade passiva, ou seja, que a empresa recorrente não pode integrar o pólo passivo da lide pelas razões expostas na sua peça recursal nos termos consignados no relatório acima. Neste diapasão, cumpre-me, em nome do princípio da justiça fiscal, não tecer maiores análises da nulidade argüida, ultrapassando o seu julgamento por vislumbrar a improcedência da autuação. Para tanto, me valho do que preceitua o parágrafo único do art. 155 do RPAF/99, a seguir transcrito, *in verbis*:

*“Art. 155. A Decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.”*

*Parágrafo único. Quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”*

Desse modo, passo a analisar o mérito, para, de ofício, julgar improcedente a autuação, considerando que não cabe ao recorrente qualquer obrigação de proceder a retenção do ICMS ST na saída da matriz para filial, por tratar-se de uma mera transferência de óleo lubrificante do seu estabelecimento da matriz no Estado do Ceará para sua filial no Estado da Bahia, sem que o recorrente tenha se valido de crédito fiscal de ICMS na operação de transferência. Neste sentido, vou ao encontro de votos anteriores de minha lavra sobre a mesma matéria, nos termos a seguir expostos.

É fato incontroverso de que a operação autuada trata apenas de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Inclusive, o recorrente argumenta nos termos postos no relatório acima que *“operações industriais de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa não estão obrigados ao cumprimento das regras relativas ao instituto da substituição tributária. Por conseguinte o remetente no Estado do Ceará não deve proceder qualquer retenção e o recolhimento do ICMS incidente nas operações subsequentes”*.

Assim, considerando que as mercadorias foram simplesmente transferidas entre o estabelecimento sediado no Ceará e sua filial na Bahia, tal ação física, no meu entendimento, não

ensejou fato gerador e, portanto, a exigibilidade do referido imposto estadual (ICMS ST) resta prejudicada, vez que não houve a **circulação econômica**, ou seja, não ocorreu o ato ou negócio jurídico perfeito que suscitasse tal circulação.

Em que pese entendimentos diferentes de juristas e no seio do próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ), existe também Pareceres recorrentes de inúmeros juristas, diversos Acórdãos prolatados por Tribunais de Justiça Estaduais, inclusive pelo próprio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, pelo STJ, através da sua Súmula 166, que entendem que não existe fato gerador de ICMS quando houver mera transferência física de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo proprietário, não ocorrendo o ato jurídico de aquisição da mercadoria, ou seja, não houve mudança de titularidade.

Nesta esteira, me permito reiterar que, neste caso, não pode haver a cobrança do ICMS, posto que a exação se condiciona à circulação da mercadoria, o que não se subsumi à ocorrência apenas e tão somente da circulação física.

Com efeito, é cediço que a atividade tributária do Estado se condiciona, por força da capacidade contributiva, a gravar situações que revelem riqueza, ou seja, dirige-se apenas aos signos presuntivos de riqueza.

Nesse sentido, o ICMS só pode incidir quando haja signo presuntivo de riqueza indicativo de circulação da mercadoria que, evidentemente, não pode ser a circulação física, mas a circulação econômica que, naturalmente, resulte de uma circulação jurídica.

A circulação jurídica de mercadoria decorre de operações que envolvam a translação da propriedade da mercadoria, o que não ocorre se há mera circulação de um estabelecimento para outro da mesma sociedade empresarial.

Entendo, alinhando-me com esta vertente jurídica, que encontra eco no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciado na Súmula 166, abaixo reproduzida, a qual o **simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui-se fato gerador do ICMS**. Apenas com a mudança de titularidade pode-se conceber a circulação para efeitos jurídicos capaz de ensejar o fator gerador do ICMS. Tal entendimento ainda se mantém firme nos julgados mais recentes, colacionados em inúmeros votos de minha lavra que tratam desta matéria. Portanto, a infração deve ser julgada improcedente.

*“Súmula 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte (...)”.*

Por tudo quanto exposto, com base nos documentos acostados e na legislação aplicável, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para, de ofício, julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração, face à aplicação da Súmula 166 ao caso concreto em discussão.

## VOTO VENCEDOR

Permito-me divergir do voto do ilustre Relator.

Verifico que a 5ª Junta de Julgamento Fiscal rejeitou a preliminar de nulidade por ilegitimidade passiva suscitada pelo autuado e julgou procedente a exigência fiscal baseada nas seguintes premissas básicas:

1. *“muito embora ao autuado seja atribuída a condição de sujeito passivo por substituição nas operações interestaduais com óleos lubrificantes, a regra do inciso II da Cláusula quinta do próprio Convênio ICMS 81/93 expressamente dispensa a aplicabilidade da substituição tributária nas operações de transferência, entre estabelecimentos da mesma empresa do sujeito passivo por substituição, exceto varejistas, atribuindo ao estabelecimento destinatário a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST na saída subsequente com destino a empresa diversa”;*
2. *“tal regramento apenas foi modificado em 01/01/04, quando foi acrescentado à Cláusula quinta o parágrafo único – por força do Convênio ICMS 114/03 - determinando expressamente que sujeito passivo por substituição tributária para fins da regra de sua dispensa ou inaplicabilidade, seria aquele assim definido*

*pelo convênio ou protocolo que trata do regime de substituição tributária aplicável especificamente à mercadoria”.*

3. *“em conclusão, apenas a partir de 01/01/2004 poder-se-ia exigir do recorrente – sujeito passivo por força da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 - a retenção e recolhimento do ICMS nas transferências para seu estabelecimento filial atacadista situado no nosso Estado”;*
4. *“como a autuação refere-se ao exercício de 2010, revela-se procedente a exigência fiscal, pois o estabelecimento remetente, por força do parágrafo único da Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, na sua redação vigente à época dos fatos, ou seja, em 31/07/2010, é o sujeito passivo da substituição tributária na operação de transferência do seu estabelecimento industrial, localizado no Estado do Ceará para o estabelecimento filial situado na Bahia, conforme definido no Convênio ICMS 110/07, que trata do regime de substituição tributária aplicável ao produto óleo lubrificante, cabendo, portanto, ao estabelecimento remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST nas suas saídas subsequentes para o Estado da Bahia”.*

Considero totalmente equivocada a conclusão a que chegaram os julgadores da Primeira Instância, como a seguir demonstrado.

Inicialmente, há de se atentar para a descrição do ilícito tributário apontado na autuação, *verbis*:

*“Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas [de óleo lubrificante] realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.*

O autuado, apesar de não ser inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, realizou operação interestadual de transferência de óleos lubrificantes para a sua filial situada no território baiano, por meio do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) nº 2943, sendo que ambos os Estados envolvidos nas operações – Ceará e Bahia – são signatários do Convênio ICMS 110/07.

O referido Convênio ICMS 110/07 estabelece, em sua Cláusula primeira, inciso V, o seguinte:

***Cláusula primeira** Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:*

*(...)*

*V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;*

Por outro lado, os artigos 10 e 11 da Lei nº 7.014/96, preveem o seguinte, *verbis*:

***Art. 10.** Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.*

*(...)*

***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.*

O artigo 370 do RICMS/97 determina que *“nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nesta subseção e nos convênios e protocolos (Anexo 86) para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas (Conv. ICMS 81/93)”*.

Ficou comprovado, pelo exame do PAF, que o autuado remeteu, em transferência, óleos lubrificantes para estabelecimento filial situado na Bahia, devendo, em princípio, ser aplicada a Cláusula primeira, inciso V, do Convênio ICMS 110/07, que autoriza os Estados destinatários a imputar a qualquer remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes de óleos lubrificantes.



Entretanto, como se trata de operações interestaduais de óleos lubrificantes, mercadorias enquadradas na substituição tributária por força do Convênio ICMS 110/07, e como os Estados de origem e destino das mercadorias objeto da autuação são signatários do referido Convênio, devem ser observadas também as regras do Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos.

Vale, neste momento, extrair alguns excertos do voto exarado pela então Conselheira, Sandra Urânia Silva Andrade, no Acórdão CJF 0047-11/09, citado pelo órgão julgador de primeiro grau para embasar o seu posicionamento, embora interpretando de forma distorcida a Decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal:

*O instituto da substituição tributária rege-se nas operações interestaduais pelos convênios e protocolos firmados pelas unidades federativas para tal fim, o que se faz com base nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional.*

*[...]*

*Por sua vez, o Convênio ICMS 81/93, firmado por todos os Estados da Federação e pelo Distrito Federal, também com base nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional, de natureza impositiva para todos os entes envolvidos, estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos a serem firmados entre os Estados e o Distrito Federal.*

*Estabelece, assim, o convênio em referência, as normas gerais aplicáveis à substituição tributária a serem aplicáveis obrigatoriamente pelos acordos interestaduais (convênios e protocolos) firmados a partir da sua publicação, como se vê da redação da sua cláusula primeira, abaixo transcrita:*

*“Cláusula primeira. Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.”.*

*A referida Cláusula, por sua vez, permite que os convênios ou protocolos firmados entre as unidades da Federação possam estabelecer normas específicas ou complementares às deste Convênio – nos termos da sua cláusula décima quarta - o que somente reforça a natureza de interdependência, complementaridade, entre tais normas.*

*E, aqui, de logo devemos asseverar que estas interdependência e complementaridade afastam qualquer pecha de antinomia entre as regras do Convênio ICMS 81/93 e as regras dos acordos interestaduais que estabelecem a substituição tributária, posto que não existe conflito entre elas, nem real e muito menos aparente, a requerer aplicação de regras de solução de antinomias jurídicas, como o critério de especialidade”.*

Observa-se, pela Decisão acima, que é entendimento assente neste Conselho de Fazenda Estadual que as regras do Convênio ICMS 81/93 devem ser aplicadas, de forma complementar e interdependente, conjuntamente com as normas oriundas dos demais acordos interestaduais, a não ser que o acordo interestadual específico contenha regra expressamente em contrário, conforme a seguir transcrito:

**Cláusula primeira** *Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.*

**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 décima quarta** *Os Convênios ou Protocolos firmados entre as unidades da Federação poderão estabelecer normas específicas ou complementares às deste Convênio.*

Pelo que foi transcrito acima, a interpretação a ser dada às regras de ambos os convênios citados poderia levar à conclusão de que cabia ao autuado, como remetente de óleos lubrificantes, a responsabilidade pela retenção do ICMS devido ao Estado da Bahia por substituição tributária.

Ocorre que a Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93 prevê que a substituição tributária não se aplica em duas hipóteses, como a seguir detalhado:

**Cláusula quinta** A substituição tributária não se aplica:

*I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.*

*II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.*

Em 01/01/04, por meio do Convênio ICMS 114/03, foi acrescido, à Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, seu parágrafo único, esclarecendo que “*Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria*”.

A partir desse dia (01/01/04), passou a ser importante identificar o sujeito passivo por substituição definido no acordo interestadual específico para a mercadoria, a fim de se verificar de quem é a responsabilidade pelo pagamento do imposto estadual devido por substituição tributária. Na hipótese dos autos, como dito anteriormente, o autuado, como remetente de óleos lubrificantes, foi inserido na Cláusula primeira, inciso V, do Convênio ICMS 110/07 como sujeito passivo por substituição tributária de óleos combustíveis nas remessas em operações interestaduais.

Entretanto, como se trata de uma operação interestadual de **transferência**, do sujeito passivo por substituição eleito como tal pelo Convênio ICMS 110/07, para uma filial **industrial/atacadista** localizada no Estado da Bahia, aplica-se conjuntamente, ao caso concreto, a regra prevista no inciso II da Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93. Isso significa que o autuado **não** é obrigado a efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária ao Estado da Bahia, recai tal responsabilidade “*sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa*”.

A fim de esclarecer melhor a questão posta neste processo administrativo fiscal, é importante trazer à colação o que determina o RICMS/97 a respeito da matéria, à época do fato gerador desta autuação:

**Art. 510.** Nas operações com petróleo e com combustíveis e **lubrificantes**, além das demais disposições regulamentares inerentes às operações do gênero, observar-se-ão, especialmente, as seguintes situações:

**XXII - antecipação ou substituição tributária:** arts. 512-A e 512-B; 353, IV; arts. 370 a 379; art. 125, § 4º.  
(grifos não originais)

(...)

**Art. 512-A.** São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subseqüentes com as mercadorias abaixo especificadas, na condição de sujeito passivo por substituição, os contribuintes a seguir indicados (Lei 7014/96 e Conv. ICMS 110/07):

**I - nas operações internas:**

(...)

**b)** o distribuidor de combustíveis, como tal definido e autorizado pelo órgão federal competente, tratando-se de:

**1 - álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol. (álcool etílico hidratado combustível) - NCM 2207.10.00;**

**2 - óleos lubrificantes - NCM 2710.19.3;**

(...)

**III - nas saídas interestaduais de mercadorias destinadas ao território deste Estado:** (grifos não originais)

**a) o remetente, em relação às mercadorias listadas no inciso I, excetuadas as operações com álcool hidratado, observado o disposto no § 3º;** (grifos não originais)

(...)

**§ 9º** Sem prejuízo do disposto nesta seção, relativamente às operações interestaduais com lubrificantes, combustíveis e produtos das indústrias químicas, serão observadas as regras dos arts. 370 a 379 e dos convênios e protocolos celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação. (grifos não originais)

Além disso, o artigo 370 e seguintes do mesmo RICMS/BA assim dispõem:

**Art. 370.** *Nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nesta subseção e nos convênios e protocolos (Anexo 86) para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas (Conv. ICMS 81/93).*

(...)

**Art. 372.** *Nas aquisições interestaduais efetuadas por contribuintes deste Estado, havendo convênio ou protocolo que preveja a substituição tributária entre a Bahia e a unidade federada de procedência das mercadorias, relativamente à espécie de mercadorias adquiridas:*

**I - o ICMS a ser retido será calculado nos termos do acordo interestadual;**

(...)

**Art. 373.** *Nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor da unidade federada destinatária, na condição de sujeito passivo por substituição (Conv. ICMS 81/93).*

(...)

**Art. 375.** *Não se aplica a substituição tributária, nas operações interestaduais: (grifos não originais)*

**I - sendo as mercadorias destinadas a sujeito passivo por substituição relativamente à mesma espécie de mercadoria (Conv. ICMS 96/95);**

**II - tratando-se de transferência para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento destinatário, quando efetuar a saída da mercadoria com destino a empresa diversa. (grifos não originais)**

Dessa forma, por tudo quanto foi exposto, resta flagrante a ilegitimidade passiva do recorrente para figurar no polo passivo da relação tributária indicada no lançamento de ofício, devendo ser declarada a nulidade da autuação.

Não vislumbro razão para adentrar o mérito, todavia, como o Relator decidiu pela Improcedência do lançamento tributário, cabe-me tecer alguns comentários sobre a matéria trazida em seu voto.

Não encontra ressonância na jurisprudência deste CONSEF a fundamentação do digno Relator, de que não haveria incidência do imposto estadual nas transferências de materiais de uso e consumo e de bens do ativo imobilizado, pois não há circulação jurídica.

O entendimento predominante nesta corte administrativa é que, mediante uma ficção legal, convencionou-se que, no âmbito do ICMS, os estabelecimentos são autônomos (art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96) e, como tal, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular ocorre o fato gerador do ICMS.

Também se pode acrescentar que, em tais hipóteses, o legislador objetivou, em verdade, uma repartição, entre os Estados envolvidos nas operações, das receitas oriundas da tributação, deixando de lado o conceito, puro e simples, do que se entende por “circulação jurídica” e enfatizando o aspecto financeiro e arrecadatório.

Vale a pena transcrever um excerto do voto proferido pelo julgador José Bizerra Lima Irmão no Acórdão JF nº 0061-03/11, a respeito da matéria:

*Analisarei em conjunto os itens 5º, 6º, 7º e 8º, haja vista a identidade de motivação jurídica – falta de pagamento da diferença de alíquotas. A defesa dá ênfase a dois aspectos, o primeiro referente ao direito ao creditamento do imposto e o segundo, às transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.*

*No que concerne ao primeiro aspecto praticamente não há o que dizer, pois, com todo o respeito devido à tese defensiva, nela há uma ligeira confusão de conceitos entre o “direito ao crédito” e a figura da “diferença de alíquotas”. O direito ao crédito é inegável, porém ele se aplica é para fins de abatimento no cálculo do imposto a ser pago em “operações subseqüentes” (ou “prestações subseqüentes”, conforme o caso), ao passo que a diferença de alíquotas é devida em situações em que “não haverá” operações subseqüentes (ou prestações), haja vista que os bens ou materiais adquiridos se destinam ao ativo permanente do destinatário ou a seu uso ou consumo. Porém, apenas para aprofundar a análise da questão suscitada, pode-se até dizer que no cálculo da diferença de alíquotas existe um subjacente “aproveitamento de crédito”, se não juridicamente, mas pelo menos matematicamente, uma vez que, como o destinatário paga apenas o equivalente à “diferença” entre as*

*alíquotas, termina por consequência ficando de fora a parcela do imposto pago na operação (ou prestação) anterior.*

*Quanto ao segundo aspecto, a defesa, trazendo à baila os conceitos de “circulação” e de “mercadorias”, sustenta a tese de que não existe circulação nos casos de transferências de “bens” entre estabelecimentos da mesma empresa.*

*Devo louvar o esmero com que a defesa expôs a sua tese. Demonstra estar em boa companhia, haja vista a doutrina citada, com respaldo em decisões judiciais sem dúvida respeitáveis. Há inclusive súmula do STJ sobre a matéria.*

*A questão é esta: considerando-se que, no âmbito dos negócios mercantis, o ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias, incidiria o imposto nos casos de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular? Ou por outra: a transferência é uma operação de circulação de mercadorias? E bens de uso são mercadorias?*

*A Constituição, ao outorgar às unidades federadas a competência para instituir o tributo em exame, demarcou o âmbito de sua aplicação: operações de circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e prestações de serviços de comunicação.*

*Observe-se que o legislador constituinte não disse que o imposto recai sobre “vendas”. Na descrição do fato jurídico tributável, o núcleo é o vocábulo “operações”, seguindo-se o qualificativo destas: “relativas à circulação de mercadorias”. O imposto não incide, portanto, sobre as mercadorias, e tampouco sobre a sua circulação. A incidência é sobre as “operações”, desde que estas digam respeito a circulação de mercadorias.*

*Quanto ao conceito de “mercadorias”, este deve ser analisado em seu sentido estrito e em seu sentido amplo. Em sentido estrito, mercadorias são bens móveis destinados a atos de comércio. Com esse sentido, somente se consideram mercadorias os bens móveis que sejam objeto de negócios por parte de determinada pessoa física ou jurídica com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. Por conseguinte, em se tratando de pequenos negócios efetuados eventualmente, como, por exemplo, quando um cidadão vende o seu relógio, o seu computador ou a sua bicicleta, ou quando uma empresa se desfaz de bens do ativo imobilizado, os bens objetos de tais negócios não se consideram mercadorias. Já em sentido amplo, o termo “mercadorias” é sinônimo de “bem móvel”. E nesse caso não se exigem os requisitos da habitualidade ou da quantidade. Por exemplo, na importação de mercadorias ou bens do exterior, ainda que o importador esteja importando um único bem e seja a primeira vez que importa algo, ocorre o fato gerador do imposto, não interessando saber se o objeto importado se destina ou não a atos de comércio (Constituição, art. 155, § 2º, IX, “a”). É também com base no sentido amplo do conceito de mercadoria que o legislador constitucional fixou a competência para a instituição e cobrança da diferença de alíquotas, referindo-se textualmente a “bens e serviços”, e não a “mercadorias e serviços” (Constituição, art. 155, § 2º, VII, “a”, e VIII).*

*Quanto ao vocábulo “circulação”, cumpre notar que existem três modalidades de circulação: circulação física, circulação jurídica e circulação econômica. Nenhuma dessas espécies de circulação, isoladamente considerada, dá ensejo à cobrança do imposto de que ora se cogita. Circulação física sozinha, sem uma prévia ou concomitante circulação jurídica, não autoriza a cobrança do tributo. Do mesmo modo, circulação econômica, apenas, sem circulação física e jurídica, não constitui fato tributável. Também não é tributável a simples circulação jurídica, sem circulação econômica ou física, a menos que, por meio de uma presunção ou de uma ficção legal, seja expressamente estabelecida a incidência tributária nos casos e nos estritos termos previstos em lei.*

*Retomo agora as considerações acima pontuadas acerca do vocábulo “operações”.*

*A Constituição não define o que sejam operações. A legislação infraconstitucional também não se preocupou em estabelecer tal conceito. A doutrina, de um modo geral, considera operação, para efeitos de ICMS, todo ato ou negócio hábil a provocar a circulação de mercadorias. Ou por outra, operação é o ato ou negócio jurídico de que decorra a mudança de titularidade do bem. Porém a mudança de posse também constitui uma operação, quando o novo detentor do bem pode dele dispor como se fosse o seu dono. Se, por exemplo, um comerciante envia mercadorias para uma oficina a fim de ser feito determinado conserto, não há nesse caso uma operação, pois o bem apenas circulará fisicamente, permanecendo sob o domínio do remetente. A oficina terá nesse caso apenas a posse, não tendo poderes para alienar o bem, o qual deverá retornar ao estabelecimento de origem após o conserto. Porém, se o mesmo comerciante remete mercadorias para terceiro em consignação, embora não haja nesse momento a transmissão da propriedade das mercadorias, o consignatário, apesar de não ser o seu dono, pode dispor delas. A consignação mercantil é, portanto, uma operação mercantil.*

*No caso de transferência – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjetoável.*

*Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96:*

*“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

*.....*  
*II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”*

*A autonomia dos estabelecimentos é reforçada pelo art. 12, I, ao estabelecer que o fato gerador do ICMS se considera ocorrido no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular:*

*“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”*

*Por conseguinte, juridicamente os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.*

*O imposto lançado nos itens 5º, 6º, 7º e 8º deste Auto diz respeito à obrigação de ser feito o pagamento da diferença de alíquotas nas “aquisições” de bens de uso, consumo ou ativo fixo procedentes de outros Estados. A palavra “aquisições” foi empregada aí em sentido amplo, compreendendo as “entradas” daqueles bens quando procedentes de outros Estados, conforme prevê o art. 5º, I, do RICMS.*

*Considero ultrapassadas as objeções da defesa. As decisões dos tribunais superiores, como a doutrina, constituem balizamentos respeitáveis, porém não são vinculantes.”*

Em consequência, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, para decretar a NULIDADE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **216969.0602/10-8**, lavrado contra **DUNAX LUBRIFICANTES LTDA**.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Valtercio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – Conselheiro(s): Carlos Henrique Jorge Gantois, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de abril de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCIDO

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA/VOTO VENCEDOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS