

Comentário doutrinário acerca do acórdão proferido no AgRg no ARESP nº 155.240/SP (STJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 06/08/2013).

## **1. BREVE DESCRIÇÃO DOS FATOS E DAS QUESTÕES JURÍDICAS ABORDADAS NO ACÓRDÃO.**

O contribuinte ajuizou ação anulatória de lançamento fiscal objetivando desconstituir autos de infração lavrados pela fiscalização do Estado de São Paulo com exigência de valores atinentes à diferença de alíquota (interna x interestadual) do ICMS incidente em saídas de álcool hidratado carburante.

Consta do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, no que referido na decisão monocrática que deu provimento ao Agravo e ao Recurso Especial do contribuinte (DJe: 20/06/2013), ter a fiscalização estadual apurado que o produto comercializado nunca ultrapassou as fronteiras do Estado de São Paulo e que os estabelecimentos apontados como destinatários *“eram inexistentes ou se constituíam numa única sala com apenas um funcionário”*.

Por tais razões, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo manteve a exigência fiscal, sustentando ainda que a cláusula FOB<sup>1</sup> *“aplica-se somente entre as partes, não podendo ser oposta perante a Fazenda Pública para exonerar a responsabilidade tributária do vendedor da mercadoria, nos termos do artigo 123, do Código Tributário Nacional”*, bem como que o ato administrativo *“possui o atributo da presunção de legitimidade, o qual não foi eliminado pela recorrente, que não comprovou a regularidade da transação, com a efetiva entrada da mercadoria em outro Estado”*. Consignou o Tribunal *a quo*, ademais, que, *“quando a operação é declarada como interestadual, em face da redução da alíquota, cabe ao contribuinte a prova da saída da mercadoria do território estadual, conforme previsto no art. 23, § 4º, da Lei Estadual Paulista 6.374/89, concluindo que, não provada cabalmente a natureza interestadual da operação, presume-se-a interna”*.

Sustentou o contribuinte, em seu Recurso Especial e como também reportado na referida decisão monocrática, *“além de dissídio jurisprudencial, violação aos arts. 5º,*

---

<sup>1</sup> Decorrente da expressão em língua inglesa *“free on board”* e atinente a operações comerciais em que o transporte e respectivos custos ficam a cargo do adquirente, contrariamente às operações *“CIF”* (*“cost, insurance and freight”*), em que o vendedor fica responsável pela entrega da mercadoria no destino indicado pelo comprador, arcando com os custos de frete e seguro.

<sup>2</sup> Trata-se, na verdade, do parágrafo terceiro do referido dispositivo legal, assim redigido: *“§ 3º - Presume-se interna a operação quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território paulista com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal, ou a sua efetiva exportação”*.

*XXXV, LV e LIV, 93, IX da CF/88, 535, II, 330, I e 420 do CPC, 108, IV, 110, 112, 121, 124, 135, 136 e 137 do CTN, 11, I c e 12, IV do CTN, arts. 1.127 e 1.128 do CC/1916 e 492 e 494 do CC/02”.*

Dentre os vários aspectos discutidos no feito, destaca-se a definição dos limites e condições da sujeição passiva tributária na específica situação de que se cuida, em que o comprador e o transportador por ele contratado, sem conhecimento nem participação do vendedor (que não descumpriu qualquer obrigação legal), deixaram de levar a mercadoria adquirida ao destino declarado.

Alegou a Fazenda do Estado que a mera não comprovação da transposição da fronteira estadual caracteriza a operação como interna, sendo a cláusula FOB ineficaz perante o Fisco e devida a diferença do ICMS independentemente da boa-fé do contribuinte vendedor e de ter ele adotado as cautelas que lhe eram possíveis (cumprindo-lhe pagar o imposto e exigir, na esfera privada, a indenização cabível de quem tenha praticado o desvio). Argumentou o contribuinte vendedor, de seu turno, não lhe poder ser imputada tal condição no que respeita ao referido diferencial, vez que não praticou o correspondente fato gerador, inexistindo fundamento jurídico para que lhe seja imputada sujeição passiva ou solidariedade.

## **2. SOLUÇÃO APRESENTADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.**

A decisão monocrática que deu provimento ao Agravo e ao Recurso Especial do contribuinte foi mantida pela Primeira Turma do E. STJ, por unanimidade, sinteticamente com base nos seguintes fundamentos constantes do acórdão ora comentado:

a) *“A responsabilidade tributária de quem não reveste a condição legal de contribuinte, tal como definida no art. 121, I do CTN, depende de expressa previsão normativa, como exige o art. 121, II do mesmo Código; a previsão, porém, não pode ser aleatória ou arbitrária, mas deve calcar-se na solidariedade obrigacional (art. 124, I e II do CTN) ou na ocorrência de infração, como preconizado no art. 135 do CTN”.*

b) *“Tendo o vendedor de álcool hidratado entregue a transportador credenciado a mercadoria destinada a compradores situados em outro Estado da Federação, sob as cautelas de verificação de validade de sua autorização para o exercício dessa atividade reservada a profissionais desse setor especializado, não pode ser responsabilizado pela eventual tredestinação da carga, ocorrida em possível conluio entre partes que lhe são estranhas (transportador e comprador), não se alegando qualquer conduta ilícita*

*cometida pelo mesmo vendedor; nesse caso, a operação deve ser tributada na origem pela alíquota interestadual”.*

Ressaltou-se na decisão de que se cuida, ainda, que o exame do tema “*não demanda análise da legislação local, mas apenas das normas atinentes à responsabilidade tributária, insculpidas nos arts. 121, 124 e 135 do CTN*”.

### **3. ANÁLISE TEÓRICA DOGMÁTICA DOS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO.**

O julgado em questão, em linha com outros precedentes atinentes ao mesmo tema<sup>3</sup>, bem definiu os contornos da responsabilidade tributária fixados nos artigos 121 e 124 do CTN, tema que não guarda qualquer relação de pertinência com a questão atinente à ineficácia, perante o Fisco, de convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, de que cuida o art. 123 do mesmo Código.

O sujeito passivo da obrigação principal será tido como contribuinte, quando tiver “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, ou como responsável, “*quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*” (conforme, respectivamente, incisos I e II do art. 121 do CTN). De outro lado, haverá solidariedade para o cumprimento da obrigação tributária, sem benefício de ordem, daqueles que “*tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”, bem assim das “*pessoas expressamente designadas por lei*” (CTN, art. 124, I e II).

O “interesse comum”, é bom que se diga, não diz respeito a mero interesse econômico no fato gerador. Como demonstra Marcos Vinicius Neder, “*o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas no mesmo pólo de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário*”<sup>4</sup>. Complementa Maria Rita Ferragut, esclarecendo que:

*“O mero interesse social, moral ou econômico nas consequências advindas da realização do fato gerador não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN. Deve haver interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado, tomada pelo legislador como suporte*

<sup>3</sup> Nos quais, examinando a mesma matéria específica, afastou-se igualmente a exigência fiscal formulada: RESP 1.305.856, DJe 26/06/2013, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, AgRg no AREsp 163.829/SP, DJe 16/08/2013, Rel. Ministro Napoleão Maia Filho, e RESP 1.410.959, DJe 22/08/2014, Rel. p/acórdão Ministro Napoleão Maia Filho.

<sup>4</sup> NEDER, Marcos Vinicius. *Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal*, em: CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de (coords.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET – Direito Tributário e os conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 1015.

*factual da incidência do tributo. Em outras palavras, há interesse jurídico quando as pessoas realizam conjuntamente o fato gerador.”*<sup>5</sup>

No que respeita às “pessoas expressamente designadas por lei”, outrossim, saliente-se que a lei em questão poderá ser ordinária ou deverá ser necessariamente complementar, a depender da situação envolvida. Aquela é admissível se apenas regulamentar hipótese de solidariedade já prevista no CTN, sendo esta indispensável se pretender criar nova hipótese de solidariedade, inovando em relação àquelas fixadas no CTN.

Isto porque dispõe o art. 146, III, *b* da Constituição Federal caber à lei complementar “*estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre*” “*obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*”. O Código Tributário Nacional, como se sabe, foi recepcionado pela Constituição Federal com *status* de lei complementar, de modo que suas determinações atinentes à sujeição passiva, responsabilidade e solidariedade tributárias adequam-se ao quanto exigido no texto constitucional.

Assim, a única interpretação possível acerca do disposto no art. 124, II do CTN, de forma sistemática e teleológica, observando-se as demais regras do próprio Código, é no sentido de que a responsabilidade solidária legal em questão, se exercida pelo legislador ordinário, não poderá extrapolar ou inovar em relação ao quanto já regulado pelo CTN ou em lei complementar competente. Havendo inovação em relação ao que dispõe o Código – isto é, previsão de nova hipótese de sujeição passiva (direta ou indireta) – imprescindível a lei complementar<sup>6</sup>.

Em última análise, se assim não fosse, seriam inócuos todos os dispositivos do CTN que disciplinam de forma exaustiva as hipóteses de sujeição passiva indireta e implicaria conter o artigo 124, II do CTN verdadeira “delegação em branco” para o legislador ordinário dispor sobre matéria cuja competência foi reservada exclusivamente à lei complementar, o que não é minimamente aceitável. Como bem alerta Fábio Calcini, “*seria um total disparate jurídico termos no Código Tributário Nacional requisitos para a responsabilidade tributária, em especial, por solidariedade, tratados por lei complementar*”, *porém, possibilitando à lei ordinária dispor da maneira que lhe*

---

<sup>5</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Grupo Econômico e Solidariedade Tributária*, em: FREIRE, Elias Sampaio, DIAS, Karem Jureidini e QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). *Grandes Questões em Discussão no CARF*. São Paulo: FocoFiscal, 2014, p. 239.

<sup>6</sup> Assim é que o art. 23, § 3º da Lei Estadual Paulista nº 6.374/89, a par de não tratar de sujeição passiva ou de solidariedade (mas, apenas, do local da operação), sequer teria competência para tanto, por não ser legítimo à lei ordinária inovar em relação ao disposto em lei complementar relativamente ao tema.

<sup>7</sup> Ouso complementar: como exige a Constituição Federal.

*aprouver sobre a matéria, visando elastecer sua aplicabilidade, bem como reduzindo os requisitos exigidos por aquela lei nacional”<sup>8</sup>.*

O tema já foi examinado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, inclusive em sede de Repercussão Geral, nos autos do RE nº 562.276 (Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03/11/2010). Foi então declarada a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 8.620/93, que pretendeu instituir responsabilidade solidária do titular de firma individual e dos sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada, com seus bens pessoais, pelos débitos das respectivas pessoas jurídicas junto à Seguridade Social, bem como, solidaria e subsidiariamente, dos acionistas controladores, administradores, gerentes e diretores, quer tivessem agido com dolo ou culpa.

Sustentou a União Federal que referido dispositivo legal encontraria guarida no art. 121, II do CTN, mas, como então asseverou a Min. Ellen Gracie, tal dispositivo “*não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. O que fez o art. 13 da Lei 8.620/93 não foi simplesmente estabelecer solidariedade de obrigações a fim de que pudesse encontrar amparo no art. 124, II, do CTN, mas, sim, e de modo inconstitucional, invadir o espaço reservado às normas gerais de Direito Tributário e já disciplinado de modo diverso pelo art. 135, III, do CTN*”<sup>9</sup>.

O Superior Tribunal de Justiça, examinando o mesmo dispositivo legal, também consignou que a matéria atinente à responsabilidade tributária somente pode ser veiculada por Lei Complementar<sup>10</sup>. Portanto, na situação específica examinada no acórdão ora comentado, a exigência fiscal apenas se legitimaria se exigida de quem

---

<sup>8</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. *Responsabilidade Tributária e Solidariedade. Algumas Considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional* – Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 167 – agosto/2009, p. 47.

<sup>9</sup> Na oportunidade, além da inconstitucionalidade formal (por ofensa ao art. 146, III da Constituição Federal), reputaram os Mins. Ellen Gracie, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio haver também inconstitucionalidade material, por não ser “*dado ao legislador estabelecer simples confusão entre os patrimônios de pessoa física e jurídica, ainda que para fins de garantia dos débitos da sociedade perante a Seguridade Social*”, mesmo porque “*impor confusão entre os patrimônios da pessoa jurídica e da pessoa física no bojo de sociedade em que, por definição, a responsabilidade dos sócios é limitada compromete um dos fundamentos do Direito de Empresa, consubstanciado na garantia constitucional da livre iniciativa, entre cujos conteúdos está a possibilidade de constituir sociedade para o exercício de atividade econômica e partilha dos resultados, em conformidade com os tipos societários disciplinados por lei, o que envolve um regime de comprometimento patrimonial previamente disciplinado e que delimita o risco da atividade econômica*” (trecho do voto da Min. Ellen Gracie).

<sup>10</sup> RESP nº 736.879, Rel. Min. José Delgado, DJ 19/12/2005, dentre outros.

pudesse ser considerado como contribuinte, responsável ou solidário em conformidade com as hipóteses fixadas no Código Tributário Nacional (ou, se o caso, em lei complementar).

O vendedor original, contudo, não pode ser tido, em relação ao desvio ou ao segundo fato gerador praticado pelo adquirente, como contribuinte (por não ter relação pessoal e direta com a respectiva situação), responsável (por não haver disposição expressa de lei que lhe imponha a obrigação de pagamento do tributo) ou solidário (por não ter interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação, além de não ter sido expressamente designado por lei).

Se a empresa adquirente – que à época da transação encontrava-se regularmente habilitada nos cadastros públicos pertinentes<sup>11</sup> – optou, após a retirada da mercadoria junto ao vendedor paulista, por não mais levá-la ao destino interestadual antes declarado (e constante dos documentos fiscais envolvidos), mas sim por revendê-la no próprio território paulista, nada lhe impedia que assim procedesse e não há qualquer irregularidade na operação em si. Cumprida exclusivamente a tal empresa proceder aos registros fiscais e contábeis cabíveis, emitindo as competentes Notas Fiscais de entrada e saída no estabelecimento destinatário da primeira operação (interestadual) e procedendo ao pagamento da diferença de imposto devida em razão da prática da segunda operação (interna).

Trata-se de hipótese expressamente regulada na Lei Complementar n. 87/96, que determina deva ser considerado ocorrido o fato gerador do ICMS tanto na “*saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*” (art. 12, I), quanto no momento “*da transmissão de propriedade da mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente*” (art. 12, IV), e que “*O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é, tratando-se de mercadoria ou bem, o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado*” (art. 11, I, “c”).

Também o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aplicável ao caso concreto, prevê em seu artigo 115, VI que o ICMS devido àquele Estado, atinente a “*operação*

---

<sup>11</sup> Como reporta a decisão monocrática mantida pelo acórdão ora examinado, tornando irrelevante a posterior constatação de possíveis irregularidades em relação ao adquirente ou seus estabelecimentos, mesmo porque não detém, o particular, competência fiscalizatória a esse respeito.

*eventual realizada por contribuinte de outro Estado com mercadoria existente em território paulista”, deva ser recolhido pelo referido contribuinte (de outro Estado), no momento da saída da mercadoria ou da operação, por guia de recolhimentos especiais.*

O entendimento de que a operação deveria ser qualificada como interna ou interestadual a depender da comprovação de efetiva transposição física da fronteira estadual, portanto, não se sustenta. Nada impede, como demonstrado, que a mercadoria seja revendida no próprio Estado de origem, caracterizando-se a prática de uma segunda operação (interna), posterior àquela primeira (interestadual).

Sendo o fato gerador do ICMS instantâneo (não complexo)<sup>12</sup>, o mesmo fato gerador não pode ocorrer em duas etapas: quando da saída do estabelecimento paulista (art. 12, I da LC 87/96) e quando da revenda, no próprio território paulista, pelo adquirente localizado em outro Estado (art. 12, IV da LC 87/96). Cada etapa implica uma operação de compra e venda distinta, realizada entre pessoas distintas, caracterizando fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos passivos distintos.

Importa destacar, ademais, que além de a cláusula FOB não caracterizar convenção particular atinente à responsabilidade pelo pagamento dos tributos incidentes na respectiva operação de compra e venda (o que, por si só, torna impertinente a invocação do disposto no art. 123 do CTN), trata-se de condição comercial relevante acerca da definição da responsabilidade pelo transporte da mercadoria, cuja existência e cujos efeitos no âmbito privado não podem ser ignorados para fins fiscais, sob pena de contrariedade ao disposto no art. 110 do CTN<sup>13</sup>. É o que demonstra Roque Antonio Carrazza:

*“Como é de comum sabença, a cláusula FOB (do inglês free on board, posto a bordo) significa, nas hostes jurídicas, que o vendedor obriga-se a entregar a mercadoria no local de embarque, sem qualquer alteração do preço avençado, cessando, a partir daí, sua responsabilidade pelos atos posteriores, já que todos os riscos e despesas subseqüentes correm por conta dos adquirentes. O alcance desta cláusula estende-se, sem dúvida, aos quadrantes tributários, por força do já mencionado art. 110, do Código Tributário Nacional.*

---

<sup>12</sup> “O fato gerador do ICMS não é múltiplo, complexo ou continuado, mas instantâneo, ganhando relevância o aspecto temporal para a conseqüente incidência normativa, somente nascendo a obrigação tributária no momento em que incide concretamente” (REsp nº 38344/PR, Primeira Turma, Rel. p/acórdão Min. Milton Luiz Pereira, julgado em 28/09/1994).

<sup>13</sup> “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

*Daí decorre que, uma vez retiradas as mercadorias, no estabelecimento da Consulente, no Estado do Mato Grosso do Sul, a ela não cabe, nem pode caber, nenhuma responsabilidade de comprovar, perante o Estado de Goiás, o destino porventura dado, pelos adquirentes, a tais bens.*

*Noutro giro verbal, praticando operações FOB, a responsabilidade tributária da Consulente cessou com a entrega das mercadorias, pelo que não pode ser validamente chamada a responder por atos subseqüentes, da exclusiva responsabilidade de seus clientes.”<sup>14</sup>*

Celso Alves Feitosa comunga do mesmo entendimento, asseverando não ser possível impor ao vendedor, ainda que sob a alegação de eventual solidariedade, ônus decorrente do desvio a que não deu causa:

*“Considerando que a partir da entrega da mercadoria ao transportador pelo vendedor, por ordem e risco do comprador, encerrada se apresenta a operação relativa à circulação de mercadoria que dá nascimento à obrigação tributária interestadual, por negócio fechado entre contribuintes estabelecidos em Estados diferentes, resta evidente que não há como defender o entendimento pelo qual ocorre responsabilidade por solidariedade.*

*A uma, porque se prevalecer o entendimento de que a operação seria estadual (por desvio), o imposto devido seria próprio, isto é, de quem pratica a nova operação. A duas porque, caso verificada a responsabilidade solidária, esta seria do transportador eis que teria agido por conta própria, ou, então, por ordem do comprador. Em ambas as hipóteses, ligados, por interesses comuns, o transportador e o comprador.”<sup>15</sup>*

Todavia, não se mostra legítimo alegar que, simplesmente por se tratar de venda sob a cláusula FOB, poderia o vendedor eximir-se de qualquer responsabilidade. É preciso que tenha havido, tal como no caso em tela, efetiva aquisição do produto com destino a outro Estado e adoção, por parte do vendedor, das cautelas possíveis no sentido da verificação da regularidade do adquirente perante os órgãos públicos pertinentes. Nesta hipótese, terá havido regular operação interestadual, ainda que seguida de operação interna da qual o primeiro vendedor não tenha participado.

#### **4. CONCLUSÕES.**

O sujeito passivo da obrigação principal será tido como contribuinte, quando tiver “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, ou como responsável, “*quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*” (conforme, respectivamente, incisos I e II do art. 121 do CTN). Haverá solidariedade para o cumprimento da obrigação tributária, sem benefício de ordem, daqueles que “*tenham interesse comum na situação que constitua o*

---

<sup>14</sup> ICMS – Substituição Tributária “para Frente” em Operações Interestaduais – Peculiar Situação do Estado de Goiás, Revista Dialética de Direito Tributário nº 101 (fev/2004), ps. 111/112.

<sup>15</sup> O ICMS, a Venda sob cláusula FOB e suas Conseqüências nas Operações Interestaduais e o Decidido no REsp. nº 37.033 – STJ, Revista Dialética de Direito Tributário nº 48 (setembro/1999), p. 34.

*fato gerador da obrigação principal*”, bem assim das “*pessoas expressamente designadas por lei*” (CTN, art. 124, I e II).

A solidariedade somente pode ser atribuída por lei ordinária a terceiro com fundamento nas demais regras de sujeição passiva indireta previstas no Código Tributário Nacional ou em competente lei complementar. Havendo inovação em relação ao que dispõe o Código – isto é, previsão de nova hipótese de sujeição passiva (direta ou indireta) – imprescindível a lei complementar.

O vendedor original não pode ser tido, em relação ao desvio ou ao segundo fato gerador praticado pelo adquirente, como contribuinte (por não ter relação pessoal e direta com a respectiva situação), responsável (por não haver disposição expressa de lei que lhe imponha a obrigação de pagamento do tributo) ou solidário (por não ter interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação, além de não ter sido expressamente designado por lei).

Se a empresa adquirente encontrava-se, à época da transação, regularmente habilitada nos cadastros públicos pertinentes e optou, após a retirada da mercadoria junto ao vendedor paulista, por não mais levá-la ao destino interestadual antes declarado (e constante dos documentos fiscais envolvidos), mas sim por revendê-la no próprio território paulista, nada lhe impedia que assim procedesse e não há qualquer irregularidade na operação em si. Cumpria exclusivamente a tal empresa proceder aos registros fiscais e contábeis cabíveis, emitindo as competentes Notas Fiscais de entrada e saída no estabelecimento destinatário da primeira operação (interestadual) e procedendo ao pagamento da diferença de imposto devida em razão da prática da segunda operação (interna).

Sendo o fato gerador do ICMS instantâneo (não complexo), o mesmo fato gerador não pode ocorrer em duas etapas: quando da saída do estabelecimento paulista (art. 12, I da LC 87/96) e quando da revenda, no próprio território paulista, pelo adquirente localizado em outro Estado (art. 12, IV da LC 87/96). Cada etapa implica uma operação de compra e venda distinta, realizada entre pessoas distintas, caracterizando fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos passivos distintos.

A cláusula FOB não é pertinente para a definição da sujeição passiva na situação examinada e não caracteriza convenção particular atinente à responsabilidade pelo pagamento dos tributos incidentes na respectiva operação de compra e venda (o que, por si só, torna descabida a invocação do disposto no art. 123 do CTN). Trata-se, outrossim,

de condição comercial relevante acerca da definição da responsabilidade pelo transporte da mercadoria, cuja existência e cujos efeitos no âmbito privado não podem ser ignorados para fins fiscais, sob pena de contrariedade ao disposto no art. 110 do CTN.

Todavia, não se mostra legítimo alegar que, simplesmente por se tratar de venda sob a cláusula FOB, poderia o vendedor eximir-se de qualquer responsabilidade. É preciso que tenha havido efetiva aquisição do produto com destino a outro Estado e adoção, por parte do vendedor, das cautelas possíveis no sentido da verificação da regularidade do adquirente perante os órgãos públicos pertinentes. Atendidos tais requisitos, terá havido regular operação interestadual, ainda que seguida de operação interna da qual o primeiro vendedor não tenha participado e cujo ICMS, assim, não lhe possa ser exigido.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

**CALCINI**, Fábio Pallaretti. *Responsabilidade Tributária e Solidariedade. Algumas Considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional* – Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 167 – agosto/2009.

**CARRAZZA**, Roque Antonio. *ICMS – Substituição Tributária “para Frente” em Operações Interestaduais – Peculiar Situação do Estado de Goiás*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 101 (fev/2004).

**FEITOSA**, Celso Alves. *O ICMS, a Venda sob cláusula FOB e suas Conseqüências nas Operações Interestaduais e o Decidido no REsp. nº 37.033 – STJ*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 48 (setembro/1999).

**FERRAGUT**, Maria Rita. *Grupo Econômico e Solidariedade Tributária*, em: FREIRE, Elias Sampaio, DIAS, Karem Jureidini e QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). *Grandes Questões em Discussão no CARF*. São Paulo: FocoFiscal, 2014.

**NEDER**, Marcos Vinicius. *Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal*, em: CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de (coords.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET – Direito Tributário e os conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010.