

**FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**DEPARTAMENTO JURÍDICO**

**COMUNICADO IMPORTANTE**

O Governo do Estado de São Paulo, com o objetivo de simplificar os mecanismos de arrecadação e fiscalização, implementou recentemente o regime de substituição tributária para os setores de bebidas alcoólicas, medicamentos, perfumaria, higiene pessoal, alimentos, ração animal (*pet*), produtos de limpeza, produtos fonográficos, materiais de construção e congêneres, autopeças, pilhas e baterias, lâmpadas elétricas e papel (exclusivamente *cut size*) no território paulista, acerca do qual apresentamos o seguinte parecer.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

A substituição tributária, também conhecida por “substituição tributária para frente”, visa facilitar e tornar mais eficiente a arrecadação do ICMS, pois, considerando-se que a cadeia econômica é composta por sucessivas operações relativas à circulação de mercadorias e que apenas na primeira delas fica o contribuinte obrigado a efetuar o recolhimento por todas as operações posteriores, o controle da fiscalização torna-se mais simples e eficaz.

Não obstante as polêmicas geradas por este regime para a cobrança do ICMS antecipadamente, importante ressaltar que esta sistemática já foi objeto de diversas batalhas judiciais, cujo resultado foi o reconhecimento de sua constitucionalidade.

Notadamente, a substituição tributária reveste-se de sujeição passiva, ou seja, a responsabilidade pelo cumprimento da prestação pecuniária (pagamento) e das obrigações acessórias (escrituração dos livros fiscais, emissão de documentos fiscais, etc) não é do contribuinte, mas sim de uma terceira pessoa que não tem relação direta com o fato gerador, sendo, provavelmente, a primeira da cadeia econômica, nos termos preceituados pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, parágrafo único, incisos I e II.

Determina, ainda, o CTN, no artigo 128 que *“sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a esta em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”*

Nesse contexto é que deve ser examinada a “substituição tributária para frente”, que se apóia na figura do “fato gerador presumido”, devidamente referido no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal, abaixo reproduzido:

“**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 da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Isto posto, conclui-se que a substituição tributária em comento consiste em obrigar alguém a pagar, através de lei, não apenas o imposto atinente à operação por ele praticada, mas também, o relativo à operação ou operações posteriores.

Assim, de acordo com a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), o legislador de cada Unidade Federada é competente para atribuir ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido nas operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes.

E assim o fez o Estado de São Paulo ao estabelecer o rol de contribuintes considerados sujeitos passivos por substituição tributária, através da Lei nº 6.374/89 e, mais recentemente pela Lei nº 12.681/07.

Cabe frisar que quando as operações ou prestações forem interestaduais, faz-se necessária a celebração de acordo entre os Estados interessados, nos termos do artigo 9º do supramencionado dispositivo legal (Lei Kandir), sendo que no Regulamento do ICMS de São Paulo, o Anexo VI elenca o rol de mercadorias e serviços sujeitos a este regime, bem como relaciona os Estados signatários dos acordos já celebrados.

Por outro lado, se as operações objeto da substituição tributária forem internas, ou seja, ocorrerem dentro do território paulista, não há que se falar na necessidade da celebração de Convênios ou Protocolos, sendo a sua instituição uma faculdade do Governo Estadual prevista em lei complementar.

Neste sentido, a Lei nº 12.681/07 tem o condão legal necessário para estabelecer que as saídas internas dos setores de bebidas alcoólicas, ração animal, perfumaria, higiene pessoal, limpeza, fonográficas, materiais de construção e congêneres, autopeças e alimentícia deverão ser tributadas através do regime de substituição tributária.

Verifica-se, porém, que quando a Lei nº 12.681/07 acrescentou os incisos XXVI a XXXVII ao artigo 8º da Lei do ICMS, incluiu, no rol de operações tributadas pela sistemática da substituição tributária as saídas com produtos da indústria acima elencadas, as quais necessitam de regulamentação por Decreto para que este regime entre em vigor, carecendo, ademais, da instituição de lista dos produtos abrangidos, por exemplo, pela indústria

alimentícia, ou da relação de congêneres dos materiais de construção, para a aplicação da substituição tributária, a fim de dirimir quaisquer dúvidas sobre o tema.

Por outro lado, mister se faz ressaltar que a base de cálculo do ICMS está prevista nos artigos 37 e ss. do RICMS/SP, sendo que o artigo 40-A dispõe, “*in verbis*”:

“**Artigo 40-A** – No caso de sujeição passiva por substituição com retenção antecipada do imposto, a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente.”

E complementa o artigo 41 abaixo transcrito:

“**Artigo 41** – Na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária com retenção antecipada do imposto será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem agregado estabelecido conforme disposto pela legislação em cada caso.”

Cumpre-nos ressaltar finalmente que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, com o objetivo de determinar a base de cálculo do ICMS para as operações com substituição tributária e, conseqüentemente, a margem de valor agregado a ser aplicada, pretende receber dos setores envolvidos estudos elaborados por entidades de inquestionável reputação, com o levantamento de preços e índices.

**DEPARTAMENTO JURÍDICO DA FIESP**