

ADONILSON FRANCO

ASMAHAN ALESSANDRA JAROUCHE

VANESSA DÉBORA DE ANDRADE

JOICE PELLIZZON DA FONSECA

AL. SANTOS Nº 1470, 4º ANDAR - CJS. 407/408/409

JARDINS – SÃO PAULO (SP)

CEP 01418-100

PABX: (11) 3266-8592

Fax: (11) 3266-8592

e-mail: franco@francoadvogados.com.br

www.francoadvogados.com.br

## SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

### CONSULTA:

1. Formula a empresa Consulente a seguinte Consulta, informando-nos:

A empresa Consulente presta serviços de assistência técnica, tendo como um dos seus clientes empresa fabricante de celulares (Empresa "A"). Em virtude de mudanças na legislação (substituição tributária do ICMS), conforme Decreto n.º 54.338 de 15/05/2009 do Estado de São Paulo, que passou a vigorar a partir de 01/06/2009, surgem alguns questionamentos sobre como prosseguir com o procedimento fiscal.

Segue o fluxo fiscal da operação:

- 1) Recebemos até 29/05 produtos novos, de um terceiro (Empresa "B"), responsável pelo controle do estoque do fabricante de celular (Empresa "A").

**Nota Fiscal a título de Troca em Garantia**, CFOP 5.949, **tributada**, emitida por Empresa "B".

Esses produtos serão utilizados para troca, nos casos que os aparelhos enviados pelo cliente, usuário final, não tiverem conserto.

- Deveremos recolher o ICMS sobre o saldo de estoque de produtos novos?
- Todas as saídas a partir de 01/06/2008 deverão ser promovidas sem o destaque do imposto (ICMS)?
- Em quais hipóteses deveremos tributar?
- O **Retorno de Substituição em Garantia**, para o controlador do estoque do fabricante será promovido sem imposto?

- 2) Temos alguns casos em que o aparelho é enviado para conserto diretamente por **Pessoa Física** (usuário final), porém não é possível consertá-lo por falta de peças.

O aparelho será enviado para o posto aguardando peça e, nesse momento, emitiremos **Nota Fiscal de Entrada para Troca** CFOP 1.949/2.949, **sem ICMS** e **Nota Fiscal de Retorno de Conserto** do aparelho, CFOP 5.916/6.916.

Enviaremos um aparelho novo como **Substituição em Garantia**, CFOP 5.949/6.949, conforme **Nota Fiscal de Entrada de Troca em Garantia**, que recebemos do controlador de estoque do fabricante (Empresa "B").

Recebendo as peças para conserto, deixaremos em condições de um produto novo. Quando um terceiro cliente nos enviar aparelho para conserto e não for possível consertá-lo, remeteremos o produto em questão ao cliente a título de **Substituição em Garantia**.

- Diante dessa situação como daremos saída desse produto para um terceiro cliente (como **Substituição em Garantia**)?
- A nota fiscal de saída será tributada normalmente?
- Ou mencionaremos na Nota Fiscal que o ICMS foi retido por Substituição Tributária?

**3)** Recebemos do responsável pelo controle do estoque (Empresa "B"), **Nota Fiscal de Troca em Garantia**, CFOP 5.949, tributada, porém os produtos são seminovos.

- Nesta situação recolhemos o ICMS sobre esse estoque?
- Como dar saída desses produtos quando os deixarmos em estado de novo?

#### **NOTA DA CONSULENTE:**

**Lembramos que os aparelhos celulares recebidos pela Consulente têm por finalidade apenas Substituições em Garantia, não se tratando, em nenhum momento, de produtos destinados a comercialização.**

#### **RESPOSTA:**

### **I – ILEGITIMIDADE JURÍDICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO CASO CONCRETO**

2. Primeiramente, convém saber se a operação, tal qual desenhada na Consulta, sujeita-se à substituição tributária. Já antecipamos para a própria Consulente, que não, por se tratar de prestação de serviço de assistência técnica sobre produtos usados que não retornam ao ciclo econômico. Além do que a indústria fabricante não os põem nesse novo ciclo. Portanto, inexistente valor acrescido ou margem de lucro num novo ciclo econômico iniciado com o fabricante, não se há falar em substituição tributária. Vamos demonstrar isto.

#### CONSTITUIÇÃO FEDERAL

*"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.*

(...)

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;

(...)

XII - **cabe à lei complementar:**

- a) definir seus contribuintes;
- b) **dispor sobre substituição tributária;**

### LEI COMPLEMENTAR 87/96, ALTERADA PELA LEI COMPLEMENTAR 114/02:

“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.**

Art. 7º **Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.**

Art. 8º **A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:**

I – (...)

II - **em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:**

- a) **o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;**
- b) **o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;**
- c) **a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.**

(...)

§ 4º **A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.**

§ 5º **O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota previs-**

ta para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

(...)

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

(...)

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;

(...)

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

(...)

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

(...)

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea

b;

(...)

Art. 16. *Nas prestações sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço, no local da prestação.*

(...)

Art. 18. *Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*

Art. 21. *O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

I - *for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

II - *for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;*

III - *vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;*

IV - *vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se."*

## LEI 6374/89

### *"TÍTULO I - Da Sujeição Passiva CAPÍTULO II - Do Substituto*

Artigo 8º - *São sujeitos passivos por substituição, no que se refere ao imposto devido pelas operações ou prestações com mercadorias e serviços adiante nominados: (Nova Redação dada pelo inciso I do art. 1º da Lei 9.176, de 02-10-95 - DOE 03-10-95)*

I- *o destinatário da mercadoria - comerciante, industrial, cooperativa ou qualquer outro contribuinte, exceto produtor ou extrator de minério - quando devidamente indicado na documentação correspondente, relativamente ao imposto devido na saída promovida por produtor ou extrator de minério;*

II- *o remetente da mercadoria - comerciante, industrial, produtor, cooperativa ou qualquer outro contribuinte, pessoa de direito público ou privado - relativamente ao imposto devido nas subseqüentes operações realizadas por representante, mandatário, comissário, gestor de negócio ou adquirente da respectiva mercadoria, quando estes, a critério do fisco, estejam dispensados de inscrição na repartição fiscal;*

(...)

XXIII - *o tomador de serviço - comerciante, industrial cooperativa ou qualquer outro contribuinte, pessoa de direito público ou privado - relativamente ao imposto devido na prestação de serviço realizado pelo prestador;*

XXIV - *o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores saídas de mercadorias ou prestações de serviço, promovidas por quaisquer outros contribuintes.*

(...)

XLI - *quanto a produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos, relativamente ao imposto devido nas operações subseqüentes até o consumo final: (Acréscimo pelo inciso I do art. 1º da Lei 13.291, de 22-12-08 - DOE 23-12-08)*

a) *o fabricante, o importador ou o arrematante do produto importado do exterior e apreendido;*

b) *qualquer estabelecimento situado em outro Estado ou no Distrito Federal, que promova saída da mercadoria a estabelecimento paulista.*

*XLII - quanto a máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos, relativamente ao imposto devido nas operações subseqüentes até o consumo final: (Acrescentado pelo inciso I do art. 1º da Lei 13.291, de 22-12-08 - DOE 23-12-08)*

*a) o fabricante, o importador ou o arrematante do produto importado do exterior e apreendido;*

*b) qualquer estabelecimento situado em outro Estado ou no Distrito Federal, que promova saída da mercadoria a estabelecimento paulista.*

*XLIII - quanto a materiais elétricos, relativamente ao imposto devido nas operações subseqüentes até o consumo final: (Acrescentado pelo inciso I do art. 1º da Lei 13.291, de 22-12-08 - DOE 23-12-08)*

*a) o fabricante, o importador ou o arrematante do produto importado do exterior e apreendido;*

*b) qualquer estabelecimento situado em outro Estado ou no Distrito Federal, que promova saída da mercadoria a estabelecimento paulista.”*

(...)

*Art. 28. No caso de sujeição passiva por substituição, com responsabilidade atribuída em relação às operações ou prestações subseqüentes, a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente.*

*Art. 28-A. 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 em relação às operações ou prestações subseqüentes será:*

*Art. 28-B. Em substituição ao disposto no artigo 28-A, a legislação poderá fixar como base de cálculo do imposto em relação às operações ou prestações subseqüentes a média ponderada dos preços a consumidor final usualmente praticados no mercado considerado, apurada por levantamento de preços, ainda que por amostragem ou por meio de dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores.*

*Art. 28-C. Para fins de estabelecimento do percentual de margem de valor agregado a que se refere o artigo 28-A, o levantamento de preços previsto no artigo 28-B deverá apurar também:”*

3. Do tanto quanto até aqui visto, resulta que:

- 1) A substituição tributária foi instituída para assegurar que o imposto fosse efetivamente recolhido em todo o seu ciclo econômico, isto é, para evitar evasão fiscal. Mais ainda, para antecipar ingressos nos cofres públicos – mas essa intenção jamais é declarada mesmo porque o Judiciário já deu mostras por suas decisões de que não aceita tal justificativa para a substituição tributária;
- 2) Quando a Constituição Federal, art. 150, § 7º, veio autorizar o emprego da substituição tributária, o mecanismo idealizado para implementar essa autorização foi o valor acrescido (margem de lucro de todo o ciclo econômico) até o consumo final;
- 3) E nem poderia ser diferente já que o ICMS incide sobre o valor acrescido, ou seja, sobre a margem. Daí porque a Lei Complementar 87/96, a quem cabe, nos termos da Constituição Federal (art. 155, XII, “b”), dispor sobre substituição tributária, determinou que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS poderá ser atribuída a terceiro (substituto tributário) e calculada sobre o somatório do

- valor da operação ou prestação realizada pelo substituto tributário + seguro, frete e outros encargos + margem de valor agregado, inclusive lucro, relativos às operações ou prestações subseqüentes (LC 87/96, art. 8º, II, "a" a "c");
- 4) E foi mais além, determinando (LC 87/96, art. 8º, § 6º) que a margem será estabelecida com base nos preços usualmente praticados no mercado considerado ou através de informações e outros elementos fornecidos, no caso paulista, pela FIESP, FECOMÉRCIO, Associação Comercial de São Paulo, Associação Paulista de Supermercados e outras entidades representativas dos setores econômicos afetados (Lei 6374/89, art. 8º, § 16);
  - 5) Não foi instituído um fato gerador específico para as situações de substituição tributária porque do contrário e a ser admitida essa hipótese o ICMS ficaria juridicamente desnaturado. De modo que prosseguiu sendo, também para a situação de substituição tributária, no caso concreto, o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, compreendidos estes, serviços, dentro da competência municipal e sujeitos ao ISS e aquelas, mercadorias, sujeitas ao ICMS (LC 87/96, art. 12, VIII, "b");
  - 6) E a base-de-cálculo, que juridicamente define a espécie tributária, prosseguiu sendo, em relação ao fornecimento de mercadoria, ainda que com prestação de serviços tributados pelo ISS, o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada na prestação (LC 87/96, art. 13, IV, "b"), sendo que nas prestações sem preço determinado a base-de-cálculo do ICMS é o valor corrente do serviço no local da prestação (LC 87/96, art. 16);
  - 7) A Lei 6374/89 (lei básica do ICMS paulista), a sua vez, dando cumprimento ao disposto na LC 87/96, art. 6º, § 2º, disciplinou no âmbito da legislação estadual a figura da substituição tributária (art. 8º), estabelecendo serem **sujeitos passivos do ICMS por substituição tributária o industrial remetente da mercadoria relativamente ao ICMS devido nas operações subseqüentes** realizadas por representante, etc, inclusive adquirente da respectiva mercadoria (Lei 6374/89, art. 8º, II);
  - 8) E, quanto aos **produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos, sujeito passivo do ICMS devidos nas operações subseqüentes, e até o consumo final, é o fabricante** (Lei 6374/89, art. 8º, XLI, "a").

4. A substituição tributária, tal qual prevista na legislação sobre-reproduzida é, em si mesma, algo absolutamente paradoxal, fruto do desatino jurídico de alguns que para assegurarem a antecipação do ingresso de recursos nos cofres públicos não hesitam em cometer atrocidades contra a Constituição Federal, contra o Código Tributário Nacional, os institutos de direito e a segurança jurídica. Pior, como se já não fosse suficiente suportarmos uma carga tributária fenomenal sem o correspondente retorno, conseguem convencer a Suprema Corte da constitucionalidade dessa aberração e, aí, com a porteira escancarada, salve-se quem puder!!!

5. E a aberração vem de que se o ICMS tem por traço característico incidir sobre a circulação e a não-cumulatividade garante que o recolhimento do imposto sempre incida sobre o valor acrescido (margem), o que se viabiliza desde que cada agente econômico participante do ciclo econômico de uma mesma mercadoria tenha assegurado o direito de se creditar do imposto cobrado na etapa imediatamente antecedente, claro que a se admitir que esse imposto seja cobrado no início do ciclo econômico transmuta o fato gerador de, "circulação", para "saída do estabelecimento industrial, extrator, importador, etc", reabrindo uma polêmica que

consumiu anos de discussão judicial, a qual tinha por objeto determinar se a circulação de mercadoria (fato gerador do ICMS) teria natureza econômica, física ou jurídica, ficando assentado que a natureza da saída que interessa para efeito de incidência tributária é a física.

6. Ora, ainda que essa atrocidade tenha sido cometida contra a boa técnica jurídica, não fica em hipótese alguma afastada a exigência de que o ICMS incida sobre alguma riqueza porque somente onde presente riqueza é que pode haver tributação. Lembrando que a riqueza tributável sempre é estática (propriedades), em fluxo ou consumida (industrialização, circulação e consumo) ou poupada (investimentos). Mas apesar do fato gerador do ICMS exigir uma circulação física, é preciso haver um elemento econômico determinado pelo fator "riqueza".

7. De modo que se a exigência do ICMS pode ser antecipada nos termos de Lei Complementar, a base-de-cálculo tem que incidir obrigatoriamente sobre uma margem de valor agregado, inclusive lucro (LC 87/96, art. 8º, II, "a" a "c"), ainda que tomados com base de referência os preços usualmente praticados no mercado considerado, ou através de informações e outros elementos fornecidos pela FIESP ou órgãos equivalentes. Ou, ainda, o preço corrente da mercadoria empregada na prestação dos serviços, sendo que nas prestações sem preço determinado a base-de-cálculo do ICMS deve ser o valor corrente do serviço, no local da prestação.

8. O problema é que, no caso concreto, em relação à Consulente, não há margem de lucro sobre as mercadorias empregadas no conserto que realiza por ordem de "B", a sua vez contratado por "A", industrial fabricante dos aparelhos celulares.

9. Tudo que a Consulente cobra de "B", ou "A", tanto faz, se resume ao serviço que presta (conserto de aparelhos celulares). Mas sobre esse incide o ISS. E o Estado não tem competência tributária sobre essa parcela cobrada a título de serviço.

10. Mais ainda, a Lei 6374/89 dispõe que quanto aos produtos eletrônicos, etc., sujeito passivo do ICMS devido nas operações subsequentes e até o consumo final é o fabricante (art. 8º, XLI, "a"). Ocorre que o consumo final encerrador do ciclo econômico do aparelho celular consuma-se com a venda anteriormente feita ao usuário final.

11. O aparelho celular de propriedade do consumidor final não é novamente posto em circulação física concomitante com interesse econômico quando, tendo apresentado defeito, seu proprietário, usuário final, resolve, dentro do período de garantia concedida pelo fabricante e valendo-se de tal direito de garantia, enviá-lo para "B", para conserto promovido pela Consulente.

12. É óbvio que se pode argumentar, com lógica e propriedade, que de fato o produto (aparelho celular) de propriedade do consumidor não é efetivamente posto em circulação econômica pelo simples fato de enviado para conserto, mas a despeito disto estabelecer-se-ia, ao menos, uma relação jurídica em que presente circulação física de mercadoria iniciada por ele, consumidor final, posta na sequência em ciclo por alguma das pessoas jurídicas, "B" ou a Consulente, ou até mesmo ambas.

13. Ora, isso de fato ocorre, mas não é suficiente para vincular o fabricante "A" na operação de circulação de mercadoria (nesse ponto, não mais mercadoria, mas um bem de propriedade de um particular, não contribuinte).

O fabricante "A", neste caso, apenas se vincula juridicamente ao consumidor final por uma relação obrigacional que tem por fundamento a garantia. Portanto, uma obrigação de fazer (consertar, prestar serviços), que é efetivamente realizada pela Consulente com a intermediação de "B", jamais uma obrigação de dar (ou entregar um bem), a qual implicaria, esta sim, numa eventual circulação com efeitos tributários.

14. Portanto, não temos dúvida alguma em afirmar, com total segurança, que da relação baseada na obrigação contratual de conceder garantia, entre o fabricante "A" e o consumidor final, inexistente qualquer circulação econômica, física ou jurídica capaz de fazer nascer um novo fato gerador tributário (ICMS), imprescindível para autorizar o fisco a exigir dessa relação jurídica com efeitos tributários a substituição do contribuinte originário (fabricante "A"), por uma terceira pessoa jurídica, contribuinte (substituto tributário), seja esta a empresa "B" ou mesmo a Consulente, a qual apenas realiza a reparação do aparelho sendo por tal atividade remunerada unicamente pela prestação de serviços, não pela venda de peças, partes, conjuntos ou componentes, os quais são meramente consumidos no processo de conserto.

15. Confirma esta conclusão, ademais, o fato de a Consulente, na formulação de sua Consulta, informar que recebe produtos novos de uma terceira empresa ("B"), responsável pelo controle dos estoques do fabricante "A". Esses produtos são recebidos pela Consulente acobertados por Nota Fiscal com a natureza: "Troca em Garantia", CPOF 5.949.

16. Ora, se são enviados para troca em garantia, não há circulação econômica, jurídica ou física capaz de fazer nascer a substituição tributária pois não há riqueza econômica envolvida na operação. Mais ainda: não há ciclo econômico da indústria para o consumo em que presente valor acrescido ou lucro, portanto, inexistentes elementos que devem estar obrigatoriamente presentes para efeito de caracterização da substituição tributária, é dizer, fato gerador e base-de-cálculo.

17. Veja-se, ainda, que em alguns casos, consoante relato da Consulente, o aparelho é enviado para conserto diretamente pelo usuário final.

18. Todas essas circunstâncias para mais que confirmam a impossibilidade jurídica da empresa fabricante ("A") vir a ser juridicamente substituída, quer por "B", quer por "A", na relação jurídico-tributária.

## **II – LEGISLAÇÃO ESTADUAL E REGULAMENTO DO ICMS – DISPOSIÇÕES APLICÁVEIS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

19. Colocadas as premissas supra e supondo que a Consulente já tenha assumido que acolherá as exigências postas pela fabricante "A" ou pela interposta empresa "B", vamos prosseguir com algumas considerações legais antes de passarmos para as respostas às questões formuladas, tais quais reproduzidas no preâmbulo deste Parecer.

20. O Decreto 54338/09 (16.5.09), com eficácia a partir de 01/06/09, acrescentou alguns dispositivos ao Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto 45490/00 (RICMS). Dentre eles, o art. 313-Z19, estabelecendo que na saída de mercadorias arroladas em seu § 1º, que inclui telefones celulares, com

destino a estabelecimento localizado dentro do Estado de São Paulo – no caso, para a empresa “B”, já que a Consulente não recebe mercadorias do fabricante “A” – o estabelecimento fabricante “A” fica obrigado a promover a retenção e realizar o pagamento do ICMS incidente nas saídas subsequentes.

21. Como a exigência de substituição tributária alcança todo o ciclo de determinado bem ou mercadoria, então a obrigatoriedade de retenção do ICMS se estenderia também à circulação da mercadoria até o estabelecimento da Consulente (RICMS, art. 313-Z19, I).

22. E o art. 313-Z20 fixou que para efeito de determinação da base-de-cálculo, no caso de inexistência de preço final ao consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, ou do preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, o percentual de margem de valor agregado previsto no art. 41 do RICMS será o Índice de Valor Adicionado Setorial – IVA-ST divulgado pela Secretaria da Fazenda com base nas informações prestadas pelos contribuintes.

*“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 de valor agregado estabelecido conforme disposto pela legislação em cada caso (Lei 6.374/89, art. 28-A, I, na redação da Lei 12.681/07, art. 1º, III).*

*Parágrafo único - Quando existir preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, adotar-se-á esse preço como base de cálculo para retenção do imposto por substituição tributária, desde que (Lei 6.374/89, art. 28-A, VIII, na redação da Lei 12.681/07, art. 1º, III):*

*1 - a entidade representativa do fabricante ou importador apresente pedido formal, nos termos de disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, devidamente documentado por cópias de Notas Fiscais e demais elementos que possam comprovar o preço praticado;*

*2 - na hipótese de deferimento do pedido referido no item 1, o preço sugerido será aplicável somente após ser editada a legislação correspondente.”*

23. Subsequentemente, com fundamento no Decreto 54338/09, sobreveio o Decreto 54352 (20.5.09) para disciplinar o recolhimento do ICMS relativo ao estoque de produtos eletrônicos recebidos antes do início da vigência do regime de substituição tributária:

*“Artigo 1º - O estabelecimento paulista, exceto o indicado no inciso I do artigo 313-Z19 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, relativamente ao estoque de mercadorias relacionadas no § 6º existente no final do dia 31 de maio de 2009, deverá:*

*I - efetuar a contagem do estoque das mercadorias;*

*II - elaborar relação, indicando, para cada item:*

*a) o valor das mercadorias em estoque e a base de cálculo para fins de incidência do ICMS, considerando a entrada mais recente da mercadoria;*

*b) a alíquota interna aplicável;*

*c) o valor do imposto devido, calculado conforme os §§ 1º ou 2º;*

d) o correspondente código na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH);

III - na hipótese de estar sujeito ao Regime Periódico de Apuração - RPA, transmitir, até 15 de julho de 2009, arquivo digital à Secretaria da Fazenda, conforme disciplina por ela estabelecida, contendo a relação de que trata o inciso II e demais informações requeridas;

IV - na hipótese de estar sujeito ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - "Simples Nacional", manter a relação de que trata o inciso II em arquivo, pelo prazo de 5 (cinco) anos, para apresentação ao fisco, quando solicitado;

V - recolher o valor do imposto devido em razão da operação própria e das subseqüentes, por meio de guia de recolhimentos especiais, conforme disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda.

§ 1º - O valor do imposto devido pela operação própria e pelas subseqüentes será calculado com base no Índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST divulgado pela Secretaria da Fazenda: 1 - mediante a seguinte fórmula:

a) em se tratando de contribuinte sujeito ao Regime Periódico de Apuração - RPA:

$\text{Imposto devido} = (\text{base de cálculo} \times \text{alíquota interna}) + (\text{base de cálculo} \times \text{IVA-ST} \times \text{alíquota interna});$

b) em se tratando de contribuinte sujeito ao "Simples Nacional":

$\text{Imposto devido} = \text{base de cálculo} \times \text{IVA-ST} \times \text{alíquota interna};$

2 - considerando-se, para determinação da base de cálculo, o valor da entrada mais recente da mercadoria.

§ 2º - Quando existir preço final a consumidor divulgado pela Secretaria da Fazenda, em substituição ao disposto no § 1º, o valor do imposto devido pela operação própria e pelas subseqüentes deverá ser calculado:

1 - mediante a seguinte fórmula:

a) em se tratando de contribuinte sujeito ao Regime Periódico de Apuração - RPA:

$\text{Imposto devido} = \text{base de cálculo} \times \text{alíquota interna};$

b) em se tratando de contribuinte sujeito ao "Simples Nacional":

$\text{Imposto devido} = (\text{base de cálculo da saída} - \text{base de cálculo da entrada}) \times \text{alíquota interna};$

2 - considerando-se, para determinação da base de cálculo da saída, o preço final a consumidor, divulgado pela Secretaria da Fazenda;

3 - desconsiderando-se, na hipótese da alínea "b" do item 1, os itens em que a base de cálculo da entrada for igual ou superior à base de cálculo da saída.

§ 3º - O imposto devido poderá ser recolhido em até 10 (dez) parcelas mensais, iguais e sucessivas, com vencimento no último dia útil de cada mês, sendo que a primeira parcela deverá ser recolhida até 31 de julho de 2009.

§ 4º - Na hipótese de contribuinte sujeito ao Regime Periódico de Apuração - RPA que possua saldo credor de ICMS em 31 de maio de 2009, este poderá ser utilizado para deduzir, no todo ou em parte, o imposto a recolher nos termos do inciso V, observando-se, sem prejuízo das demais exigências, o que segue:

1 - o valor do saldo credor utilizado para pagar o imposto calculado nos termos do § 1º ou 2º deverá ser discriminado no final da relação a que se refere o inciso II;

2 - o montante de saldo credor utilizado para pagamento do imposto devido nos termos deste parágrafo será lançado no livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS, na folha destinada à apuração das operações e prestações próprias do período em que ocorrer o aludido levantamento de estoque, no campo "Estorno de Créditos" do quadro

*“Débito do Imposto”, com a indicação da expressão “Liquidação (parcial ou total) do imposto devido por substituição tributária relativo ao estoque existente em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_ - Decreto \_\_\_”.*

*§ 5º - O disposto neste artigo aplica-se, também, no que couber, às mercadorias referidas no § 6º na hipótese de sua saída do estabelecimento remetente ter ocorrido até 31 de maio de 2009 e o seu recebimento ter se efetivado após essa data.*

*§ 6º - As mercadorias a que se refere o “caput” são os produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos arrolados no § 1º do artigo 313-Z19 do Regulamento do ICMS.*

*§ 7º - O disposto neste decreto não se aplica na hipótese de a mercadoria referida no § 6º ter sido recebida já com a retenção antecipada do imposto por substituição tributária.*

*Artigo 2º - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação.”*

24. Aspecto que chama a atenção nas disposições do Decreto 54352/09 que, como visto, veio operacionalizar a substituição tributária para produtos eletrônicos é a dicção de seu art. 1º, segundo a qual o estabelecimento paulista, exceto o indicado no inciso I do art. 313-Z19 do RICMS, relativamente ao estoque de mercadorias existentes no final do dia 31/05/09, deverá efetuar a contagem do estoque de mercadorias, etc., etc.

25. Notar que o *caput* do art. 313-Z19 é sucedido de dois incisos. O inciso I, conforme já visto sob o presente título, atribui responsabilidade pela retenção do ICMS e pelo pagamento do imposto a estabelecimento fabricante, incidente nas saídas subseqüentes com destino a estabelecimento localizado em território paulista.

26. E o inciso II do art. 313-Z19, atribui responsabilidade pela retenção do ICMS e pelo pagamento do imposto a qualquer estabelecimento localizado em território paulista que receber mercadoria referida no artigo, diretamente de outro Estado, sem a retenção antecipada do imposto.

Como no caso em estudo não se cuida de mercadoria recebida de outro Estado federativo (inciso II), só poderia ser aplicável, em tese, o inciso I do referido art. 313-Z19.

27. Entretanto, como o próprio Decreto 54352/09 ressalva sua aplicação aos casos do inciso II do art. 313-Z19 já que excetua os estabelecimentos indicados no inciso I, por mais essa razão inaplicáveis os procedimentos para implementação das regras de substituição tributária estabelecidos pelo Decreto 54352/09, na hipótese examinada.

28. Todavia, supondo que a despeito de todos os fundamentos aqui aduzidos insista-se na aplicação da substituição tributária em questão, prossigamos com as regras do citado Decreto 54352/09 das quais emergem as seguintes obrigações, todas elas endereçadas ao fabricante (“A”):

- a) Efetuar a contagem do estoque das mercadorias existente no final do dia 31/05/09;
- b) Elaborar relação indicado, para cada item:
  - b.1) valor das mercadorias em estoque e a base-de-cálculo para fins de incidência do ICMS, considerando a entrada mais recente da mercadoria;
  - b.2) a alíquota interna aplicável;

- b.3) o valor do imposto devido, calculado conforme os §§ 1º ou 2º;
- b.4) o correspondente código na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH);
- c) Na hipótese de estar sujeito ao Regime Periódico de Apuração - RPA, transmitir, até 15 de julho de 2009, arquivo digital à Secretaria da Fazenda, conforme disciplina por ela estabelecida, contendo a relação de que trata o inciso II e demais informações requeridas;
- d) Recolher o valor do imposto devido em razão da operação própria e das subseqüentes, por meio de guia de recolhimentos especiais, conforme disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda;
- e) O valor do ICMS devido pela operação própria e pelas subseqüentes será calculado com base no Índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST divulgado pela Secretaria da Fazenda mediante a seguinte fórmula:
- e.1) em se tratando de contribuinte sujeito ao Regime Periódico de Apuração - RPA:
- $$\text{Imposto devido} = (\text{base de cálculo} \times \text{alíquota interna}) + (\text{base de cálculo} \times \text{IVA-ST} \times \text{alíquota interna});$$
- e.2) para determinação da base de cálculo deve-se considerar o valor da entrada mais recente da mercadoria.
- f) Quando existir preço final a consumidor divulgado pela Secretaria da Fazenda, em substituição ao disposto na letra "e", supra, o valor do imposto devido pela operação própria e pelas subseqüentes deverá ser calculado mediante a seguinte fórmula:
- f.1) em se tratando de contribuinte sujeito ao Regime Periódico de Apuração - RPA:
- $$\text{Imposto devido} = \text{base de cálculo} \times \text{alíquota interna};$$
- f.2) para determinação da base de cálculo da saída deve-se considerar o preço final a consumidor, divulgado pela Secretaria da Fazenda;
- g) O imposto devido poderá ser recolhido em até 10 parcelas mensais, iguais e sucessivas, com vencimento no último dia útil de cada mês, sendo que a primeira parcela deverá ser recolhida até 31 de julho de 2009;
- h) Na hipótese de contribuinte sujeito ao Regime Periódico de Apuração - RPA que possua saldo credor de ICMS em 31 de maio de 2009, este poderá ser utilizado para deduzir, no todo ou em parte, o imposto a recolher nos termos da letra "d", supra, observando-se, sem prejuízo das demais exigências, o que segue:
- h.1) o valor do saldo credor utilizado para pagar o imposto calculado nos termos da letra "e" ou "f", supra, deverá ser discriminado no final da relação a que se refere a letra "b", supra;

- h.2) o montante de saldo credor utilizado para pagamento do imposto devido nos termos desta letra "h" será lançado no livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS, na folha destinada à apuração das operações e prestações próprias do período em que ocorrer o aludido levantamento de estoque, no campo "Estorno de Créditos" do quadro "Débito do Imposto", com a indicação da expressão "Liquidação (parcial ou total) do imposto devido por substituição tributária relativo ao estoque existente em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_ - Decreto \_\_\_".
- i) Todas as regras aqui mencionadas são aplicáveis, também, no que couber, às mercadorias (produtos eletrônicos) na hipótese de sua saída do estabelecimento remetente ter ocorrido até 31 de maio de 2009 e o seu recebimento ter se efetivado após essa data.
- j) As mercadorias a que se refere são os produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos arrolados no § 1º do artigo 313-Z19 do Regulamento do ICMS.
- k) As disposições do Decreto 54352 não se aplicam na hipótese de a mercadoria referida na letra "j", antecedente, ter sido recebida já com a retenção antecipada do imposto por substituição tributária.

### III – RESPOSTAS ÀS QUESTÕES APRESENTADAS

29. Posto isto, seguem-se as respostas às questões apresentadas pela Consulente e na ordem em que postas na Consulta:

- 1)** Se os produtos novos (telefones celulares) foram recebidos da Empresa "B" com a natureza de operação "Troca em Garantia", CFOP 5.949 e com incidência do ICMS, imposto este que foi apropriado pela empresa Consulente em sua escrita fiscal e considerando que por ocasião do enquadramento da empresa "A" no regime de substituição tributária a ela cabe promover os ajustes referidos no § 28, supra, deste Parecer, nesse caso **à Consulente não cabe recolher o ICMS sobre o saldo de estoque de produtos novos.**

Note-se, apenas a Empresa "A" foi enquadrada nesse regime. As Empresas "B" e a Consulente não o foram.

O estoque existente no final do dia 31/05/09 a ser considerado pela empresa "A" é aquele de sua propriedade, ainda que em poder de terceiros. Não nos foi informada na presente Consulta a natureza da operação que acobertou a circulação desses estoques de produtos acabados da Empresa "A", para "B". Mas sabemos que da Empresa "B" para a Consulente deu-se sob a natureza de "Troca em Garantia". Logo, parece-nos que esse estoque não mais integra o ativo da Empresa "A", de modo que não deve ser por ela contabilizado e sobre ele recolhido o ICMS no regime de substituição tributária. Apenas ao estoque pertencente à fabricante "A" é que se aplicam as novas regras relativas à substituição tributária, repita-se.

Consideramos ainda, em reforço de nosso entendimento, o fato de na Consulta estar evidenciado que o Retorno de Substituição em Garantia será promovido pela Consulente em favor da Empresa "B". Ora, se será devolvido para a Empresa "B" é porque muito provavelmente pertence ao patrimônio desta, e não mais ao da fabricante "A". Naturalmente quando nos referimos a "patrimônio" o

fazemos em seu sentido *lato*, embora reconhecamos que a palavra mais apropriada, sob a técnica contábil, seja "ativo", ficando este assim subentendido.

Assim, dado que as empresas "B" e também a Consulente não foram diretamente atingidas pela substituição tributária – o serão, doravante, apenas indiretamente em relação às novas operações realizadas pelo fabricante "A" –, **as saídas a partir de 01/06/09** (a Consulta diz, impropriamente, 01/06/2008), **deverão continuar recebendo o tratamento até então aplicado, isto é, fora do regime de substituição tributária, portanto, débitos/créditos, Regime de Apuração Periódica (mensal), escrituração de livros fiscais, etc..**

**Apenas as saídas futuras de produtos acabados realizadas pela fabricante "A", recebidos por "B" e pela Consulente, já dentro do novo tratamento tributário (substituição tributária) é que deixarão de ser tribuadas porque o recolhimento promovido pela fabricante "A" já contemplará todo o ciclo econômico da mercadoria.** Portanto, já fica assim respondida a parte da pergunta: "Em quais hipóteses deveremos tributar?"

O Retorno em Substituição em Garantia para a Empresa "B" deverá ser promovido com débito do ICMS enquanto se referir ao estoque atualmente existente, recebido com o imposto apropriado na escrita fiscal da Consulente. **Somente quando esgotado esse estoque atualmente existente no patrimônio da Consulente – e considerando que os estoques a contar de 01/06/09 passarão a ser recebidos sem direito a crédito do imposto –, é que os Retornos de Substituição em Garantia passarão a ser promovidos pela Consulente sem incidência do imposto estadual.**

- 2) Considerando que em relação à Consulente nada muda o tratamento tributário já que não alcançada pela substituição tributária, os aparelhos recebidos diretamente de pessoas físicas (usuário final) continuarão recebendo o tratamento que vinha sendo-lhes dispensado. Isto é, a Consulente deverá continuar emitindo Nota Fiscal com a natureza "Entrada para Troca em Garantia", sem destaque do ICMS por se originar de não-contribuinte e, após o conserto, deverá prosseguir devolvendo o produto acompanhado de Nota Fiscal de "Retorno de Conserto" (se devolvido o mesmo produto recebido para conserto) ou "Substituição em Garantia" (se devolvido outro produto, novo).

Esse procedimento terá lugar ainda que devolva produto novo no caso de, aquele recebido do usuário final, não reunir condições para ser consertado. Nesse caso de não poder ser consertado, a natureza da operação da Nota Fiscal emitida pela Consulente para acobertar a devolução do produto (no caso, entrega de um produto novo), corretamente será "Substituição em Garantia"

Posto que, reitere-se, a substituição tributária tem aplicação para a indústria fabricante e não para as demais empresas envolvidas na operação com aparelhos celulares, ainda porque essa tal operação não envolve a comercialização de aparelhos ou de suas partes, peças ou módulos, o tratamento a ser dado pela Consulente mantém-se inalterado.

É dizer, **prosseguirá dando saída do produto por ela "recondicionado" para um terceiro a título de "Substituição em Garantia".**

**NOTA:**

NESTE PONTO NEM VAMOS NOS APROFUNDAR NO FATO DE QUE HÁ UMA EFETIVA INDUSTRIALIZAÇÃO ("RECONDICIONAMENTO") EXECUTADA PELA CONSULENTE, O QUE A TRANSFORMARIA EM INDÚSTRIA, SUJEITA PORTANTO, EM PRINCÍPIO, À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DIGO "EM PRINCÍPIO" PORQUE OUTRO PRESSUPOSTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, COMO VISTO, É A EXISTÊNCIA DE UMA RIQUEZA EM SEU FLUXO JÁ QUE O ICMS INCIDE SOBRE CIRCULAÇÃO DE UM BEM, AUSENTE NO CASO, CONFORME AMPLAMENTE SUSTENTADO E DEFENDIDO MAIS ATRÁS, NO PRESENTE PARECER. TAMBÉM DEIXAREMOS DE EXAMINAR SE A ENTRADA DE PEÇAS, PARTES, COMPONENTES, PARA EMPREGO EM CONCERTO, GERARIA DIREITO AO CRÉDITO DO ICMS OU TAL CRÉDITO DEVERIA SER ESTORNADO.

E, se se **apropriou do crédito do ICMS, deverá dar saída a título de "Substituição em Garantia", com destaque do ICMS.** Ao menos enquanto tiver em seu estoque produtos, suas partes e peças recebidos com crédito desse imposto. A partir do momento em que não mais tiver estoques carregados com ICMS, os "novos estoques" deverão dar saída sem o destaque desse imposto.

**Apenas quando deixar de destacar o ICMS, deverá indicar na Nota Fiscal que o ICMS foi retido por substituição tributária.**

- 3) Em relação aos produtos recebidos de "B" acompanhados por Nota Fiscal com a natureza "Troca em Garantia" e com destaque do ICMS, ainda que se tratem de produtos semi-novos, **deve-se prosseguir recolhendo o ICMS sobre esses estoques até sua total extinção, fazendo-o por ocasião das saídas, conforme orientado nas respostas aos itens 1 e 2 imediatamente antecedentes.**

A saída desses produtos, quando recuperados (estado de novo) deverá ser promovida nas mesmas situações referidas nas respostas aos itens 1 e 2 antecedentes, isto é, quando empregados no conserto de aparelhos celulares (no caso de partes, peças, módulos), ou quando entregues à Empresa "B" ou ao consumidor final (produtos acabados).

#### IV – CONCLUSÃO

30. Todas as considerações supra conduzem à importância de se ter claro as premissas básicas, as quais uma vez compreendidas, resolverão quaisquer dúvidas operacionais. São elas:

- a) A substituição tributária é aplicável à indústria fabricante, a qual deve calcular e recolher o ICMS sobre todo o ciclo econômico do produto, subsequente à saída dele de seu estabelecimento, para isso utilizando do IVA-ST;

**NOTA:**

CHAMAMOS A ATENÇÃO PARA A PUBLICAÇÃO, EM 03/06/09, DA PORTARIA CAT 101, A QUAL ESTABELECE A BASE-DE-CÁLCULO PARA FINS DE RETENÇÃO E PAGAMENTO DO ICMS RELATIVO ÀS SAÍDAS SUBSEQUENTES DE PRODUTOS ELETROELETRÔNICOS A QUE SE REFERE O ART. 313-Z19 DO RICMS, ISTO É: (PREÇO PRATICADO PELO FABRICANTE "A" + FRETE + SEGURO + IMPOSTOS + OUTROS ENCARGOS TRANSFERÍVEIS) X 2,1317

- b) Todo o ajuste no estoque a ser promovido no final do dia 31/05/09 é obrigação endereçada para a indústria fabricante;
- c) Todas as respostas aqui dadas às questões formuladas pela Consulente (itens 1 a 3) adotam por premissa as informações recebidas, as quais conduzem à conclusão

- de que o estoque de produtos novos, produtos semi-novos, partes, peças e componentes, não pertence ao ativo da indústria fabricante "A";
- d) Entretanto, se tais estoques pertencerem ao ativo da fabricante "A", então deverão ser seguidas as orientações procedimentais pela fabricante traçadas pois tudo o que ela promover no sentido de ajustar-se às novas regras de substituição tributária deverá ter sua ação correspondente (contrapartida) na Empresa "B" e também na Consulente;
- e) Para a Consulente, apenas no caso do estoque de produtos em seu poder pertencer ao ativo da fabricante, tudo deverá ser feito no sentido de zerar seu crédito de ICMS em 01/06/09, o que implicará na obrigação de contagem dos estoques físicos existentes em 31/05/09. E todos os demais procedimentos atrás indicados nas respostas, supra, para serem aplicados em relação ao estoque novo a ser recebido a partir de 01/06/09, deverão ser observados imediatamente;
- f) De qualquer forma é absolutamente relevante alertar para a necessidade de se promover um corte nos estoques existentes no estabelecimento da Consulente, observado o seguinte: i) se os estoques existentes pertencem à fabricante "A", deverão ser contados no final do dia 31/05/09; ii) se não pertencem à fabricante "A", deverão ser separados dos novos estoques a serem recebidos a partir de 01/06/09 porque sobre estes incidirão os novos procedimentos indicados nas respostas 1 a 3, supra;
- g) A distinção entre estoques de produtos novos e estoques de produtos usados só tem razão de ser para a empresa fabricante "A", pois pressupõe-se que apenas os produtos novos entrarão em ciclo econômico, postos nessa condição pelo fabricante, destinatário das normas de substituição tributária. No entanto, suponha-se que por qualquer razão a empresa "A", diretamente ou até mesmo por meio da Consulente, resolva recuperar alguns desses aparelhos usados, pondo-os ela, diretamente, outra vez no ciclo econômico, nessa hipótese sobre eles incidirão as novas regras de substituição tributária.

31. Os esclarecimentos aqui prestados poderão ser revistos ou complementados se algumas das informações recebidas com a Consulta foram parcialmente ou erroneamente compreendidas, influenciando assim na Resposta. Ainda mais se considerar a vastidão da legislação estadual dispendo sobre substituição tributária, a qual não foi aqui mencionada já por ter aplicação direta e especificamente direcionada para a fabricante "A".

32. Colocamo-nos à disposição para demais esclarecimentos que o caso por sua natureza comporte.

Atenciosamente,

São Paulo, 4 de junho de 2009.

Franco Advogados Associados  
OAB-SP 87066