



ESCLARECIMENTOS GERAIS SOBRE O REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

Alexandre Galhardo

Introdução

Substituição Tributária (ST) é um instituto criado e implementado pelas Unidades da Federação antes do advento da atual Constituição Federal, por intermédio de legislação infraconstitucional, ou seja, de Convênios e Protocolos celebrados entre os secretários de fazenda estaduais.

Durante muito tempo, a sua constitucionalidade e legitimidade foi argüida em juízo pelos contribuintes, sob a alegação de falta de previsão constitucional e de lei complementar para a sua implementação.

Em face da eficiência desse instituto, uma vez que a sua aplicação fez diminuir a evasão fiscal e facilitou a fiscalização, a atual Constituição Federal, no seu artigo 150, parágrafo 7º, incorporou-o definitivamente e a Lei Complementar nº 87/96 veio a legitimá-la.

Conceito

A Substituição Tributária pode ser conceituada como sendo o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte.

Espécies de Substituição Tributária no ICMS

1 – Sobre Mercadorias

1.1 – Operações anteriores

Nesta hipótese de substituição tributária, a legislação atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do ICMS em relação às operações anteriores. Nesta espécie se encontra o diferimento do lançamento do imposto.

1.2 – Operações subsequentes

A ST em relação às operações subsequentes caracteriza-se pela atribuição a determinado contribuinte (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante ou importador) pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas subsequentes operações com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor ou usuário final. (Art. 6º, parágrafo 1º, da Lei Complementar nº 87/96)



1.2 – Operações concomitantes

Esta espécie de Substituição Tributária caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação ou prestação de serviço, concomitantemente à ocorrência do fato gerador. Nesta espécie se encontra a Substituição Tributária dos serviços de transportes de cargas.

A Substituição Tributária do ICMS foi implementada porque se constatou que poucos fabricantes vendiam seus produtos a milhares de distribuidores e revendedores, sendo que esses últimos sonegavam ICMS. Assim passaram a tributar os fabricantes, que por serem grandes e em pouco número, seria, e são, facilmente fiscalizados.

2 – Sobre serviço de transportes

O ICMS sobre o serviço de transporte é devido ao local do início da prestação.

Considerando este fato, as Unidades da Federação, por intermédio do Convênio ICMS nº 25/90, estabeleceram que, por ocasião da prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra Unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido poderá ser atribuída :

- a) – ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS;
- b) – ao destinatário da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS, na prestação interna;
- c) – ao depositário da mercadoria a qualquer título, na saída da mercadoria ou bem depositado por pessoa física ou jurídica.

Contribuintes

Contribuinte Substituto

É o responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive do valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações de destino mercadorias e serviços a consumidor final. Em regra geral será o fabricante ou importador no que se refere às operações subsequentes .

Contribuinte Substituído

É aquele que tem o imposto devido relativo às operações e prestações de serviços pago pelo contribuinte substituto.



Responsável

O contribuinte que receber, de dentro ou de fora do Estado, mercadoria sujeita à substituição tributária, sem que tenha sido feita a retenção total na operação anterior, fica solidariamente responsável pelo recolhimento do imposto que deveria ter sido retido.

Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável quando:

- a) – da entrada ou recebimento da mercadoria ou serviço;
- b) – da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não-tributada;
- c) – ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

Quando se aplica

O regime da sujeição passiva por substituição tributária aplica-se nas operações internas e interestaduais em relação às operações subsequentes a serem realizadas pelos contribuintes substituídos.

Ressalte-se que, nas operações interestaduais, em relação a algumas mercadorias, a sujeição ocorre, também, quanto às entradas para uso e consumo ou ativo imobilizado desde que o destinatário das mercadorias seja contribuinte do ICMS e nestes casos não incidirá na operação a margem presumida, pré-definida pelo Governo, na base de cálculo do regime da ST. (Arts. 6º e 9º, parágrafo 2º, da Lei Complementar nº 87/96)

Quando não se aplica

Não se aplica a Substituição Tributária :

- a) – às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria. Ex.: saída de fabricante de lâmpada para outra indústria de lâmpada;
- b) – 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;
- c) – na saída para consumidor final, salvo se a operação for interestadual e o destinatário contribuinte do ICMS, uma vez que, como me referi no subitem acima, alguns Protocolos/Convênios que dispõe sobre o regime da Substituição Tributária atribuem a responsabilidade ao remetente em relação à entrada para uso e consumo ou ativo imobilizado, ou seja, em relação ao diferencial de alíquotas. (No caso específico de



lâmpadas os Estados de BA e PR não exigem a Substituição Tributária mesmo se o destinatário for contribuinte do ICMS);

d) – à operação que destinar mercadoria para utilização em processo de industrialização.

Mercadorias sujeitas

Entre as mercadorias cuja sujeição nas operações foi determinada por Convênios/Protocolos subscritos por todos os Estados e/ou por uma maioria podemos citar

- a) – fumo;
- b) – tintas e vernizes;
- c) – motocicletas;
- d) – automóveis;
- e) – pneumáticos;
- f) – cervejas, refrigerantes, chope, água e gelo;
- g) – cimento;
- h) – combustíveis e lubrificantes;
- i) – material elétrico.

Existem, também, mercadorias que foram objetos de Protocolo subscrito apenas por algumas Unidades da Federação que estão sujeitas ao regime da substituição tributária apenas em operações interestaduais:

- a) – discos e fitas virgens e gravadas;
- b) – bateria;
- c) – pilhas;
- d) – lâminas de barbear;
- e) – cosméticos;
- f) – materiais de construção.

Base de cálculo (BC)



A Lei Complementar nº 87/96 em seu artigo 8º, ao tratar do regime de sujeição passiva por substituição, determina que a base de cálculo será o valor correspondente ao preço de venda a consumidor acrescido do valor do frete, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre esse total) do percentual de valor agregado (margem de lucro). Esse percentual é estabelecido em cada caso de acordo com as peculiaridades de cada mercadoria.

$BC = (\text{Valor mercadoria} + \text{frete} + \text{IPI} + \text{outras despesas}) \times \text{margem de lucro}$

Margem de valor agregado

A margem de valor agregado será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. A mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interestadual terá a margem de valor agregado estabelecida em Convênio ou Protocolo.

Forma de cálculo

Como o contribuinte substituto pratica o fato gerador ao promover a saída das mercadorias de seu estabelecimento e, pela sistemática do regime, paga o ICMS em relação aos fatos geradores futuros praticados pelos contribuintes substituídos, sabemos que este terá:

- a) – o ICMS da operação própria;
- b) – o ICMS das operações subsequentes.

Consideramos, para fins de exemplificação, uma operação realizada por um fabricante de lâmpadas estabelecido no Estado do Rio de Janeiro com destino a um cliente localizado no Estado do Rio de Janeiro, cujo valor da venda é de R\$ 1.000,00 e com IPI calculado a uma alíquota de 15%, teremos:

.ICMS da operação própria – R\$ 1.000,00 x 19% (origem RJ destino RJ) = R\$ 190,00

.Base cálculo da ST – R\$ 1.000,00 + R\$ 150,00 (IPI) + 40% (margem de valor agregado) = R\$ 1.610,00

R\$ 1.610,00 x 19% (alíquota interna praticada no Estado do RJ) = R\$ 305,90

Como, de conformidade com o citado, o valor do imposto substituição será a diferença entre o calculado de acordo com o estabelecido no subitem “Base de cálculo” e o devido pela operação normal do estabelecimento que efetuar a substituição tributária, teremos :

R\$ 305,90 – R\$ 190,00 = **R\$ 115,90**



Prof^o Dr^o Idélio R. Di Tizio

O ICMS-Substituição (ICMS-ST), também denominado imposto retido, ao contrário do ICMS normal, que se encontra embutido no preço, será cobrável “por fora” do destinatário, como permitem os Convênios e Protocolos específicos