



REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS - ASPECTOS GERAIS

A Substituição Tributária (ST) é o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte.

Dependência de Convênio e Aplicação

A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

O contribuinte substituto para cálculo e recolhimento do ICMS da substituição tributária observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Exemplo: empresa situada no estado do PR, remetendo mercadorias sujeitas à substituição tributária para SP, deverá observar às disposições da legislação paulista, no que se refere à alíquota, base de cálculo, margem de valor agregado e demais normas aplicáveis ao recolhimento do ICMS da substituição tributária.

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 87/1996](#)).

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.

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.

CONTRIBUENTES

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.

APLICAÇÃO

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 87/1996)

INAPLICABILIDADE

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 dispõem 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 87/1996 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.**

Valor do ICMS Substituto

O imposto a ser pago por substituição tributária corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista 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.

Este valor será somado na fatura/duplicata. Portanto, trata-se de um valor a ser cobrado do adquirente, junto com o valor das mercadorias ou serviços faturados.

Tributação Única

Em relação às operações subsequentes, em razão da sistemática substitutiva do ICMS, as posteriores operações e prestações internas realizadas pelos contribuintes substituídos não mais terão recolhimento do ICMS, encerrando-se o ciclo de tributação.

Também não cabe restituição ou cobrança complementar do imposto quando a operação ou a prestação subsequente à cobrança do ICMS se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido – desde que a operação seja realizado dentro do próprio estado do contribuinte substituído.

Observe que, se a mercadoria for objeto de nova saída interestadual, haverá necessidade de calcular novamente o ICMS substituição - desde que o Estado destinatário das mercadorias exija tal procedimento.