



CENTRO UNIVERSITÁRIO DO RIO GRANDE DO NORTE
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO FISCAL E
TRIBUTÁRIA

ESTUDO SOBRE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

SIMONE MARIA DE CARVALHO PINTO¹

JOANA DARC MEDEIROS MARTINS²

RESUMO

No Brasil o sistema tributário é muito complexo e dentro desse sistema um dos tributos mais complexos é o ICMS (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços interestadual e intermunicipal e de comunicação), este é o tributo mais rentável do país, sendo a principal fonte de receita para os Estados. A substituição tributária do ICMS foi criada como forma de mecanismo para coibir a sonegação fiscal, pois o imposto será retido e pago normalmente pelo primeiro na cadeia de comercialização que é o fabricante ou importador. Este artigo tem por objetivo retratar e discutir as principais características do ICMS Substituição Tributária, a metodologia utilizada foi uma pesquisa bibliográfica, documental e descritiva, onde irá abordar a legislação relativa à substituição tributária nos seus aspectos gerais. O resultado deste estudo denota a complexidade deste tributo e serviu para conhecer e esclarecer melhor a Substituição Tributária do ICMS, para que, então, seja realizado o correto recolhimento.

Palavra-Chave: Substituição Tributária, ICMS, Impostos, contribuinte, mercadoria.

¹ PINTO, Simone Maria de Carvalho. Acadêmico do curso de pós-graduação em Gestão Fiscal e Tributária do Centro Universitário do Rio Grande do Norte, e-mail: mone_mcp@gmail.com.

² MARTINS, Joana Darc Medeiros. Professora Orientadora do Curso de Pós Graduação em Gestão Fiscal e Tributária e-mail: joanadarc@unirn.edu.br.

ABSTRACT

In Brazil the tributary system is very complex and, inside this system one of the most complex is the ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – Tax on Merchandise and Services), this is the most profitable tax , and it's been the main income source to States. The tributary substitution of ICMS was created as a mechanism to restrain tax evasion, because the tax will be retained and paid normally by the first on the merchandise chain, and this is the manufacturer or the importer. This article has the objective picture and discuss the main characteristics of ICMS Tributary Substitution , the methodology used was a bibliography research , documental and descriptive , and will approach the law about the tributary substitution on its general characteristics. The result shows the complexity of this tribute, and it served to clarify the tributary substitution of ICMS, and so, the correct payment can be made.

Keywords: Replacement Tributary, ICMS, Tax, Contributor, Merchandise.

1 INTRODUÇÃO

A substituição tributária foi criada como mecanismo contra a evasão tributária. O governo quer arrecadar o máximo e o contribuinte o mínimo, assim o regime de substituição tributária tem como objetivo combater a sonegação concentrando a arrecadação do imposto, facilitando a fiscalização pelo físico, em vez de se fiscalizarem vários pontos de vendas de determinado produto, fiscalizam-se duas ou três indústrias. A substituição tributária é uma obrigação e não opção. Está previsto na Constituição Federal de 1988 artigo 150 § 7.

Uma definição bem simples é que na substituição tributária a lei elege uma terceira pessoa para cumprimento da obrigação tributária em lugar do contribuinte natural de um fato gerador que ainda vai acontecer.

Os Estados percebendo que suas receitas estavam reduzindo, começaram a mudar a forma de tributação quando da venda/saída de mercadoria, da indústria ou importador, que é a primeira fase de circulação desta, e a tendência é que cada vez mais as mercadorias entrem no sistema de imposto pago por substituição tributária engordando os cofres estaduais.

É uma legislação bem complexa relacionada com convênios, protocolos, entre os estados brasileiros, requer muita atenção de quem trabalha com este sistema, pois a cada dia os produtos entram, saem, mudam o modo de cálculo da

base do imposto. Esta forma de tributação onera as empresas, pois o imposto é pago antes do fato gerador que é a venda (do atacado para o varejista e do varejista para o consumidor final) e este valor antecipado é embutido no preço da mercadoria.

O presente artigo tem por objetivo retratar e discutir as principais características do ICMS³ Substituição Tributária. A metodologia utilizada foi bibliográfica, documental e descritiva. Onde se buscou informações em livros, artigos científicos, legislação, que tratam do assunto pesquisado.

O artigo está estruturado com três capítulos, sendo o primeiro da introdução, o segundo referencial teórico e o terceiro e último retrata as conclusões.

2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A seguir, falaremos dos conceitos, modalidades, contribuintes e demais assuntos referentes à substituição tributária do ICMS.

2.1 Conceitos de Substituição Tributária

A Substituição Tributária é o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte em lugar do contribuinte natural, esta previsto na Constituição Federal de 1988, artigo 150, § 7º.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7.º 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Para compreendermos melhor este regime podemos observar que consiste basicamente na cobrança do imposto devido em operações futuras, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador, quando da saída ou circulação da mercadoria o imposto correspondente deve ser retido e pago. Os produtos sujeitos ao regime de

³ O ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal.

substituição tributária são vinculados em convênios, protocolos e legislações estaduais.

Então, na venda de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária pela indústria ao distribuidor, a indústria deverá reter e recolher o ICMS que será devido nas operações subsequentes com esta mercadoria, assim, deverá ser retido o ICMS de toda cadeia desde a venda do distribuidor para o varejista e na venda do varejista para o consumidor final.

O regime de substituição tributária atinge a qualquer contribuinte do ICMS. Pessoa física ou jurídica que realize habitualmente ou em volume compra de mercadorias que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços.

2.2 Modalidades de Substituição

Para Trás - Normalmente chamada de deferimento, acontece quando o recolhimento do ICMS é adiado para um momento futuro. Exemplo quando um sucateiro, pessoa física, mesmo ocorrendo o fato de circulação de mercadoria, o imposto será recolhido no momento da venda para uma indústria, ficando um terceiro responsável pelo pagamento do imposto, ou seja, o comprador.

Concomitante – A obrigação do imposto é de responsabilidade de outro contribuinte e não aquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitante a ocorrência do fato gerador. Exemplo serviços de transportes, onde o responsável seria o próprio prestador de serviço por força da legislação, o tomador do serviço fica sendo o responsável pelo pagamento do imposto.

Para Frente – Este é o mais frequente onde o imposto é retido e recolhido pelo primeiro na cadeia de circulação da mercadoria, quando sai da indústria ou importador, até a venda ao consumidor final.

2.3 Contribuintes do Regime

Substituto – É aquele que por força da legislação assume a condição de responsável pela retenção e pagamento do imposto.

Substituído – Os demais envolvidos na cadeia de circulação da mercadoria, dão causa ao fato gerador, mas ficam dispensados do recolhimento do imposto, aqueles que receberão a mercadoria do substituto e sofrerão a retenção.

2.4 Base de Cálculo

A Lei complementar nº 87/96 em seu artigo 8º, trata como se forma a base de cálculo para fins de substituição tributária, mas regra geral em operações subsequentes será obtida pelo somatório das parcelas relacionadas abaixo:

- do valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído;
- do montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- da margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes, determinadas em cada legislação estadual ou em protocolos e convênios que determinam a aplicação do regime.

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

2.4 Margem de Valor Agregado

Margem de Valor Agregado – MVA também conhecida como Índice de Valor Agregado IVA, é definida com base em preços praticados pelo mercado, o governo faz um levantamento, por amostragem ou ainda através de informações e dados fornecidos por entidades que representam os setores, adotando-se a média ponderada dos preços pesquisados. A mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interestadual terá a margem de valor agregado estabelecida em Convênios ou Protocolo.

O governo de cada estado disponibiliza tabelas onde os contribuintes podem verificar os percentuais da MVA aplicados a cada mercadoria, e como quem define a MVA é o mercado, este percentual/valor poderá variar devido à atualização do mercado.

2.5 Cálculos da MVA

O que da origem ao imposto é a saída/venda de mercadoria do contribuinte substituto do seu estabelecimento, este retém e paga o ICMS em relação aos fatos geradores futuros praticados pelos contribuintes substituídos, teremos assim.

- o ICMS da operação própria;
- o ICMS das operações subsequentes

Como exemplo, usaremos uma operação realizada por um fabricante de cimento estabelecido no Estado do Rio Grande do Norte com destino a um cliente localizado no Estado do Rio Grande do Norte, cujo valor da venda é de R\$ 1.000,00 e com IPI calculado a alíquota de 4%, teremos:

- Operação Interna:

Valor total das mercadorias.....R\$ 1.000,00

Alíquota interna do ICMS no RN17%

ICMS da operação própria da indústria, incluso no preço totalR\$ 170,00

Base de cálculo da ST é a soma do valor da mercadoria, o IPI, todas as despesas incidente sobre a mercadoria se houver (frete, seguro etc.), mais a MVA.

Assim teremos:

Valor total das mercadoriasR\$ 1.000,00

IPI (4%)R\$ 40,00

TotalR\$ 1.040,00

MVA (20% x R\$ 1.040,00).....R\$ 208,00

Base de cálculo da retençãoR\$ 1.248,00

R\$ 1.248,00 x 17% (alíquota interna praticada no Estado do RN) = R\$ 212,16

O ICMS substituição será a diferença entre o calculo do ICMS operação própria é o ICMS base de calculo, este será o valor retido e pago pelo substituto (indústria ou Importador)

$$R\$ 212,16 - R\$ 170,00 = 42,16$$

A NF a ser emitida pelo substituto terá um valor total de R\$ 1.082,16, que é o resultado d soma:

R\$ 1.000,00 (valor total das mercadorias) + R\$ 40,00 (IPI) + R\$ 42,16 (ICMS Retido)

- O mesmo exemplo para uma operação Interestadual:

Valor total das mercadorias.....R\$ 1.000,00

Alíquota interestadual do ICMS12%

ICMS da operação própria da indústria, incluso no preço totalR\$ 120,00

Assim teremos:

Valor total das mercadoriasR\$ 1.000,00

IPI (4%)R\$ 40,00

TotalR\$ 1.040,00

MVA (20% x R\$ 1.040,00).....R\$ 208,00

Base de cálculo da retençãoR\$ 1.248,00

ICMS a ser retido será o calculo da alíquota interna em SP (18%), estado para onde está sendo vendida, sobre a base de cálculo da retenção (R\$ 1.248,00). Do resultado deverá ser deduzido o ICMS da própria operação do industrial (R\$ 120,00):

$$R\$ 1.248,00 \times 18\% \text{ (alíquota interna praticada no Estado de SP)} = R\$ 224,64$$

$$\text{R\$ } 224,64 - \text{R\$ } 120,00 = 104,64$$

A NF a ser emitida pelo substituto terá um valor total de R\$ 1.144,64, que é o resultado da soma:

$$\text{R\$ } 1.000,00 \text{ (valor total das mercadorias)} + \text{R\$ } 40,00 \text{ (IPI)} + \text{R\$ } 104,64 \text{ (ICMS Retido)}$$

Existem alguns casos específicos, que adotam como base de cálculo do ICMS substituição tributária, mercadoria cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja regulamentado por órgão público competente, a base de cálculo do ICMS é o preço estabelecido pelo referido órgão, produtos cujas práticas comerciais estimam a existência de preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, a legislação também pode estabelecer como base de cálculo este preço.

No caso do ICMS substituição não tenha sido devidamente retido e pago na aquisição de mercadoria sujeita a este regime, o comprador deverá antecipar o respectivo imposto, por ocasião da entrada da mercadoria. Assim como também quando o comprador observar que alguma parcela deixou de ser incluída na base de cálculo do ICMS substituição, por exemplo: IPI, seguros, MVA/IVA menor, e etc, este deverá realizar um cálculo na entrada para antecipação complementar do ICMS não retido pelo contribuinte substituto e fazer o recolhimento do devido imposto.

2.6 Recolhimento e Prazo

O contribuinte que for responsável pelo recolhimento do ICMS Substituição, deverá realizar o pagamento, pode ser o remetente ou destinatário como estiver descrito na legislação, convênio ou protocolo. Este imposto não se confunde com os recolhimentos relativos a outras operações.

De acordo com cada estado em operações internas, os documentos e códigos de arrecadação são específicos.

No Estado do Rio Grande do Norte o recolhimento do ICMS ST devido até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao do mês da apuração, art 130, do RICMS/RN.

Art. 130. O recolhimento do ICMS é feito nos seguintes prazos:

III - até o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, estabelecimentos que retenham o imposto na condição de contribuintes substitutos, observado o disposto nos §§ 9º e 15; (NR dada pelo Decreto 19.321, de 30/08/2006)

O documento de arrecadação de ICMS por substituição, de um contribuinte que fará o recolhimento de um estado para outro é a GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais) que esta disponível para o preenchimento pelo contribuinte via internet.

2.7 Obrigações Assessórias

Emissão da nota fiscal é necessário atentarmos para as diversas informações que devem ser incluídas, e nesta ter uma atenção em especial no campo CFOP⁴ e o CST⁵, verificar o preenchimento ou não da base de cálculo para retenção, e ao ICMS da operação própria, se o imposto terá retenção ou não, ou se a mercadoria já sofreu retenção.

Escrituração dos livros Registro de Entrada, Registro de Saída e Apuração do ICMS.

Informar a GIA-ST⁶ que será apresentado pelos contribuintes substitutos tributários localizados em outras unidades da Federação para informar o resumo mensal das suas operações sujeitas à Substituição tributária, até o dia 10 do mês subsequente ao da apuração do imposto, ainda que não houver movimentação com operações sujeitas à Substituição Tributária, preenchida e enviada via internet.

2.8 Não Aplicação da Substituição Tributária

Existem operações onde não se aplica o regime de substituição tributária, umas por determinação da legislação, outras em face da inaplicabilidade do regime.

⁴ CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações, das entradas e saídas de mercadoria, intermunicipal e interestadual. Tabelas disponibilizadas pelos Governos.

⁵ CST – Código de Situação Tributária, foi instituído com a finalidade de identificar a situação tributária pelo ICMS da mercadoria na operação praticada. Tabelas disponibilizadas pelos Governos.

⁶ GIA-ST – Guia Nacional de Informações e Apuração do ICMS Substituição Tributária.

É de responsabilidade do substituto tributário, aquele que retém o imposto verificar se na operação o regime será devido ou não.

Alguns exemplos onde não se aplica o regime de substituição tributária;

- Saída de mercadoria do estabelecimento de industrial ou importador (substitutos tributários) com destino a outro contribuinte substituto da mesma mercadoria.
- Transferência de mercadoria de estabelecimento de contribuinte substituto para outro estabelecimento não varejista do contribuinte substituto.
- Saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte substituto para utilização em processo de industrialização pelo destinatário.
- Saída do Estado com produtos aos quais o regime somente se aplica nas operações internas, ou seja, quando não há Protocolo ou Convênio entre os estados envolvidos estabelecendo responsabilidade pela retenção interestadual.

2.9 Substituição Tributária e o Simples Nacional

O Simples Nacional foi criado para beneficiar os micros e pequenas empresas, é um regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições, pela Instrução Normativa da RFB nº 1.234 de 11/01/2012 as empresas enquadrada neste regime estão dispensadas de sofrer retenção do IR, PIS ou da COFINS, então, as empresas acabam entendendo que esta norma de não retenção se aplica também ao ICMS, o que não é verdade. As empresas optantes pelo Simples Nacional são normalmente sujeitas ao regime de substituição tributária do ICMS, seja retendo ou sofrendo retenção.

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

XIII - ICMS devido:

a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária; (Lei Complementar 123/2006, artigo 13, §1º, inciso XVIII, alínea “a”)

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No Brasil o sistema de tributação é muito complexo e o ICMS é mais complexo, seu regulamento é enorme e todo dia alguma regra muda ou é alterada pelos nossos dirigentes.

O regime de Substituição tributário é uma estratégia que o fisco encontrou para coibir a sonegação e ter mais controle para sua fiscalização, pois diante da complexidade e da dinâmica das relações sociais da atualidade, o fisco não tem condições de sozinho tomar conhecimento da ocorrência de todos os fatos geradores de tributos, assim, o Estado impõe ao cidadão o cumprimento de obrigações, além do pagamento do valor do próprio tributo, como: prestar informações, reter tributos de terceiros, recolher os tributos em guias específicas e em instituição bancárias e muitas outras exigências, também investe em tecnologia como é o caso do Sped Fiscal – EFD⁷ que consiste em um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos, o qual mostra os registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

Por fim os profissionais terão que estar sempre atualizados e antes da empresa fazer alguma operação com qualquer mercadoria analisar e fazer a simulação da melhor forma para que legalmente pague menos imposto, pois o regime de substituição tributaria tende a onerar as empresas já que o imposto é pago antes que a empresa tenha lucro com a mercadoria.

REFERÊNCIAS

OLIVEIRA, Luís Martins; CHIEREGATO, Renato; PERES, José Hernandez Jr; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas S.A. 2009.

⁷ EFD – Escrituração Fiscal Digital

OLIVEIRA, Gustavo Pedro. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva 2009.

REGULAMENTO ICMS DO RIO GRANDE DO NORTE. Disponível em:

<<http://www.set.rn.gov.br/>> Acesso em 26 de ago. 2013

PORTAL TRIBUTÁRIO. Disponível em:

<[HTTP://www.portaltributario.com.br/guia/substituicao_tributaria.html](http://www.portaltributario.com.br/guia/substituicao_tributaria.html)> Acesso em 26 de ago. 2013

COAD. Disponível em: <<http://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicao-tributaria/>> Acesso em 26 de ago. 2013.

CURSO-PROCEDIMENTOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO DO ICMS:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Disponível em: <<http://www.crc->

[ce.org.br/crcnovo/download/ICMS_Substituicao_Tributaria_3.pdf](http://www.crc-)> Acesso em 26 de ago. 2013.

REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS – ASPECTOS GERAIS.

Disponível em:

<http://www.araujoesantos.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=120:regime-da-substituicao-tributaria-do-icms-aspectos-gerais&catid=36:artigos&Itemid=59> Acesso em: 26 de ago. 2013.

CARTILHA DE PERGUNTAS E RESPOSTAS SOBRE SUBSTITUIÇÃO

TRIBUTÁRIA. Disponível em:

<<http://www.fiesp.com.br/sidocal/files/2012/10/Cartilha-de-Substitui%C3%A7%C3%A3o-Tribut%C3%A1ria.pdf>> Acesso em 26 de ago. 2013.

ICMS/RN – GUIA DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO

TRIBUTÁRIA (GIA-ST) Disponível em: <<http://www.set.rn.gov.br/>> Acesso em 26 de ago. 2013