

LUCAS ALVES PEGO

**REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA APLICADO AO IMPOSTO
SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE
MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE
TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE
COMUNICAÇÃO – ICMS**

TEÓFILO OTONI – MG
FACULDADES UNIFICADAS DE TEÓFILO OTONI

2015

LUCAS ALVES PEGO

**REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA APLICADO AO IMPOSTO
SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE
MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE
TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE
COMUNICAÇÃO – ICMS**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis das
Faculdades Unificadas de Teófilo Otoni, como requisito parcial
à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.
Área de Concentração: Legislação Tributária.
Orientador: Prof. Kepler Luiz C. Barbosa.

TEÓFILO OTONI – MG
FACULDADES UNIFICADAS DE TEÓFILO OTONI
2015

FOLHA DE APROVAÇÃO

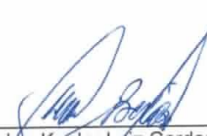
A monografia intitulada: *Regime de Substituição Tributária aplicado ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)*,

elaborada pelo aluno Lucas Alves Pego,

foi aprovada por todos os membros da Banca Examinadora e aceita pelo curso de Ciências Contábeis das Faculdades Unificadas de Teófilo Otoni, como requisito parcial da obtenção do título de

BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS.

Teófilo Otoni, 7 de julho de 2015



Professor Orientador: Kepler Luiz Cardoso Barbosa



Professor Examinador: Francisco Costa Júnior



Professora Examinadora: Marília Rodrigues Gonçalves

A toda minha família, pela capacidade de acreditar e confiar em mim. Mãe, seu cuidado e dedicação foi que deram, em alguns momentos, a esperança para seguir. Pai, sua presença significou segurança e certeza de que não estou sozinho nessa caminhada.

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter me dado saúde e força necessárias para superar as dificuldades.

Aos meus pais, pelo amor, incentivo e apoio incondicional.

Ao Meu Orientador, Kepler Luiz C. Barbosa, pelo suporte em pouco tempo que lhe coube, pelas suas correções e ensinamentos.

E a todos que de forma direta ou indireta, fizeram parte da minha formação, a todos o meu muito obrigado.

LISTA DE SIGLA E ABREVIATURAS

CF – Constituição Federal

COFINS – Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ – Conselho Nacional de Secretários da Fazenda

CPMF – Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira

CSLL – Contribuição Sobre o Lucro Líquido

DAE – Documento de Arrecadação Estadual

GNRE – Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais

ICMS – Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IOF – Imposto Sobre Operações Financeiras

IPI – Impostos Sobre Produtos Industrializados

MVA – Margem de Valor Agregado

SEF-MG – Secretaria do Estado da Fazenda de Minas Gerais

ST – Substituição Tributária

RESUMO

Monografia em vista da conclusão do curso de Ciências Contábeis, intitulada Regime de Substituição Tributária Aplicada ao Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, tendo como área de concentração a Legislação Tributária. Tem como objetivo principal acumular conhecimentos acerca do regime de substituição tributária aplicado ao ICMS para subsidiar a atuação do profissional de contabilidade. A metodologia aplicada é de uma pesquisa descritiva, explicativa e qualitativa. Este trabalho se propõe a fornecer os conhecimentos mais relevantes acerca do regime de Substituição Tributária aplicado ao ICMS, para que se possa compreender a sua aplicação e a sua abrangência dentro do sistema tributário nacional.

Palavras-chaves: Substituição; Legislação; Tributária; Imposto; Regime.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO | 8 |
| 1 TRIBUTOS | 10 |
| 1.1 IMPORTANCIA DOS TRIBUTOS..... | 11 |
| 1.2 IMPOSTOS – TAXAS – CONTRIBUIÇÕES..... | 12 |
| 2 O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA | 17 |
| 2.1 EXEMPLO DA FORMA DE APURAÇÃO DO ICMS..... | 19 |
| 2.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS..... | 21 |
| 3 FORMA DE TRIBUTAÇÃO | 29 |
| 3.1 CÁLCULO DO ICMS SUJEITOS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA..... | 29 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS | 36 |
| REFERÊNCIAS | 38 |

INTRODUÇÃO

Ao pesquisar sobre o tema da Substituição Tributária (ST), aplicada ao ICMS, o pesquisador projeta adquirir os conhecimentos mais relevantes sobre este tema tão desconhecido e ao mesmo tempo tão importante dentro do sistema tributário nacional, para posteriormente dividi-los com todos aqueles a quem o tema possa interessar.

Para conhecer o regime de ST, é fundamental que se adquira primeiro os conhecimentos mínimos acerca dos tributos, sua forma de arrecadação, sua aplicação dentro das empresas e a sua importância do ponto de vista da sociedade, como instrumento gerador de políticas públicas de educação, saúde segurança pública e tantas outras que dependem da arrecadação dos mesmos.

Dentro da organização administrativa da União, dos Estados e dos Municípios, os tributos representam, depois das pessoas, o ponto mais importante de discussão, a atenção da legislação, os meios de arrecadação e as formas de aplicação dentro da máquina pública, pois são eles que possibilitam, inclusive, a arregimentação de pessoal qualificado para prestar os serviços públicos por eles custeados e mantidos.

Tal importância fica patente quando observamos a guerra fiscal declarada, ainda que de forma implícita, entre os entes da federação, para atrair empresas para os seus territórios, porque só com o crescimento econômico gerado por elas pode-se obter o crescimento da arrecadação dos tributos que custearão as atividades desenvolvidas por cada um daqueles entes.

Para fazer face às despesas geradas pela máquina pública, os três níveis de governo lançam mão dos tributos e a eles dedicam pessoal, legislação e equipamentos que visam conhecer, controlar e manter a arrecadação dos mesmos e

assim poder desenvolver as suas atividades com vistas a atender às necessidades da sociedade.

Como o universo da arrecadação é bastante amplo, pois os tributos se dividem em impostos, taxas e contribuições e a cada um deles deve ser dado um nível de atenção diferente, os entes administrativos direcionam suas ações de forma a garantir o melhor desempenho possível da máquina arrecadadora e assim acumular mais recursos para fazer face às suas necessidades. Nesta lógica, os impostos recebem maior atenção, legislação mais eficaz e maior fiscalização, pois representam a maior fonte de arrecadação. Em seguida vem as taxas e as contribuições, que por serem menos importantes do ponto de vista da arrecadação, também são menos fiscalizadas, tem legislação mais branda e atenção mínima por parte dos administradores.

Dentre os impostos, o ICMS é aquele que tem maior participação no bolo da arrecadação por isso a sua legislação é a mais complexa e a sua fiscalização é a mais dura.

Para facilitar o trabalho de fiscalização deste imposto o legislador instituiu o regime da substituição tributária, que por atribuir a responsabilidade do recolhimento do imposto ao início da cadeia produtiva, especialmente a indústria, ou ao setor de atacado, que por serem infinitamente menor que os demais segmentos, propiciam uma fiscalização mais eficaz, utilizando menos pessoal e menos recursos logísticos.

Dentro das empresas o regime de ST, apesar de complexo, não traz maiores problemas para a sua arrecadação, já que elas apenas destacam o tributo nas notas fiscais e o recolhem, mas podem cobrá-lo do destinatário das mercadorias por meio de faturas e/ou duplicatas.

Aparentemente o regime de ST diminuiria o nível de arrecadação por sua forma de cobrança, mas o fato de inibir a sonegação o transforma no melhor meio de se cobrar impostos.

1. TRIBUTOS

Tributo é tudo aquilo que se paga ou oferece a outrem por um serviço prestado, pela relevância de uma atitude, ou ainda, tributo representa uma homenagem a uma pessoa ou entidade, que por sua importância ou trabalho, o merece.

Segundo Oliveira, (2003, p.21):

Conceitua tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Na organização administrativa e na legislação da União, dos estados e dos municípios, são dedicados aos tributos importante espaço, tanto em relação à sua forma de arrecadação quanto na sua aplicação, uma vez que eles representam um dos principais entes dentro do funcionamento das instituições.

Segundo a Constituição brasileira de 1.988 Art. 5º, Inciso II, no tópico dos direitos e garantias individuais, ninguém fará ou deixará de fazer algo senão em virtude de lei. Da mesma maneira, os tributos só serão cobrados obedecendo aos seguintes princípios:

Princípio da legalidade - Os tributos só serão cobrados ou aumentados em virtude de uma lei que os determine. (Art.5º, inciso II e Art.150, inciso I da CF).

Princípio da isonomia - Todos os contribuintes são iguais perante a lei e ao Fisco. (Art.5º e Art.150, I da CF).

Princípio da anterioridade - Os tributos serão cobrados no exercício seguinte à sua aprovação em lei.

São exceções a esse princípio: o Imposto sobre a Importação, o Imposto sobre a Exportação, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, o Imposto sobre Operações Financeiras - IOF e os impostos extraordinários (em caso de guerra). (Art. 150, III a, da CF).

Princípio da irretroatividade - Não se pode exigir um tributo sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que o instituiu. (Art.150, III a, da CF)

Princípio da capacidade tributária - os impostos serão cobrados segundo a capacidade econômica do contribuinte. (Art.145, §1º da CF)

Princípio da uniformidade - os tributos instituídos pela União serão uniformes em todo o território nacional (Art.151, I da CF)

Princípio de proteção fiscal - O contribuinte poderá lançar mão de medida que proteja os seus direitos como a concessão de mandato de segurança para proteger direito líquido e certo do contribuinte. (Art. 5º, LXIX, da CF). Os tributos se dividem em impostos, taxas e contribuições. Cada um deles possui legislação distinta em cada ente onde é exigido.

(Disponível

em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>)

1.1 DA IMPORTÂNCIA DOS TRIBUTOS

Todo cidadão tem direito à educação, à saúde, à segurança e a outros diversos serviços prestados pelo poder público, segundo a constituição brasileira, mas nenhum desses serviços seria possível se não houvesse meios para que eles fossem prestados ao cidadão. Neste ponto é que os tributos são importantes, pois são eles que, sendo cobrados e efetivamente pagos, permitem o acúmulo dos recursos financeiros que possibilitam a prestação dos serviços. Assim os tributos custeiam os serviços prestados pelo poder público.

Quando o cidadão vai ao hospital e recebe atendimento gratuito, independentemente de sua condição financeira, ali os tributos estão presentes, pagando o salário dos profissionais de saúde e os equipamentos e remédios que serão administrados a ele. Ato contínuo, quando todas as crianças tem direito de freqüentar a escola, lá também estão os tributos em sua função social.

Pode-se dizer então que os direitos garantidos aos cidadãos encerram também uma obrigação deles em recolher os tributos por eles devidos.

Não só do ponto de vista do exercício de direitos por parte do cidadão, os tributos são importantes.

Para o funcionamento da máquina pública em suas atividades burocráticas que geram milhares de empregos públicos, nas diversas atividades-meio desenvolvidas para a garantia dos direitos universais previstos na legislação brasileira e em todos os outros setores onde a ação dos governos é percebida, os

tributos vão sempre estar presentes, custeando o pagamento de pessoal, a compra e a manutenção de equipamentos, a aquisição de insumos e outras inúmeras atividades que são indispensáveis para a execução dos serviços públicos que são diariamente prestados.

1.2 IMPOSTOS – TAXAS – CONTRIBUIÇÕES

1.2.1 – Impostos

Os impostos, como o próprio nome indica, são tributos impositivos. Representam uma contraprestação pecuniária prevista em lei e atingem tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas.

Os impostos como todos os outros tributos devem seguir os princípios previstos na Constituição Federal e só serão cobrados se ocorrer um fato que os justifique. São características dos impostos:

- a imposição;
- a existência de um fato gerador;
- a incidência;
- a forma de apuração;
- a base de cálculo;
- a alíquota;
- o pagamento.

O Fato Gerador

É a ocorrência de um evento que enseja a cobrança do imposto. São diversos os eventos que geram a cobrança de impostos e esses eventos variam de acordo com cada tipo de imposto. Os principais fatos geradores de impostos são:

a venda de uma mercadoria para o mercado interno ou externo, ou para consumidor final;
a transmissão por venda de um imóvel;
a propriedade de um bem imóvel;
a propriedade de veículos;

o falecimento de um indivíduo que tenha deixado bens a partilhar;
a doação de um bem de qualquer natureza;
a percepção de renda;
a movimentação financeira;
a produção de um bem pela indústria;
etc.

A Incidência

Os impostos incidem sobre cada um dos fatos geradores citados anteriormente. Entretanto há circunstâncias em que a incidência de um determinado imposto fica condicionada à ocorrência de um determinado evento, ou dependerá dos entes envolvidos em tal fato gerador.

A venda pura e simples de um bem é um evento em que incide um determinado imposto, porém se esta venda for realizada por um ente não sujeito ao pagamento de tributos, como órgãos públicos, por exemplo, esta incidência não acarretará o pagamento deste imposto. São os casos de não incidência de tributos.

Há ainda os casos em que embora ocorra o fato gerador do imposto, não haverá a incidência do mesmo. Isto ocorre quando a mercadoria está isenta do pagamento de um determinado tributo.

A Forma de Apuração

A apuração dos impostos se dá pela aplicação da alíquota de determinado imposto sobre a base de cálculo do mesmo, a cada ocorrência de um fato gerador e segue as normas estabelecidas pela legislação para cada imposto diferentemente. Dessa maneira, por exemplo, o ICMS será apurado a cada venda de mercadoria sujeita a ele. Entretanto a apuração nem sempre corresponde ao efetivo pagamento do imposto, pois há alguns institutos que transferem tal pagamento para momento posterior ou anterior, como no caso do Diferimento ou da Substituição Tributária. Da mesma forma a apuração do Imposto sobre a Renda ou Proventos de Qualquer Natureza se dá com o recebimento de salário acima do limite mínimo de isenção e o seu efetivo pagamento pode ocorrer tanto imediatamente à ocorrência de tal fato, quanto no exercício seguinte, por ocasião da declaração de ajuste anual.

A Base de Cálculo

A base de cálculo de um imposto é o valor da operação ou fato que o gerou. A base de cálculo do imposto varia de acordo o valor da operação e em função de legislação que a modifique. Assim o ICMS incidente sobre a venda de uma determinada mercadoria terá a sua base de cálculo determinada pelo seu valor ou poderá variar de acordo com a destinação da mesma.

A Alíquota

A alíquota de um imposto corresponde ao percentual que, aplicado à base de cálculo deste mesmo imposto, determinará o valor a ser recolhido. As alíquotas variam em função do tipo de imposto, do tipo de mercadoria ou bem transmitido e, ainda, do ente federativo que a determina. Neste sentido é importante salientar que, cada município e cada estado, além da União, tem competência administrativa legal para alterar as alíquotas dos tributos de suas competências.

O Pagamento

O pagamento dos impostos ocorrerá sempre que houver um fato gerador em que incida um determinado imposto e em que os entes envolvidos estejam sujeitos a tal pagamento. Os impostos serão pagos apenas em rede bancária credenciada ou em postos avançados de tal rede ou ainda aos agentes públicos de fiscalização autorizados ao recebimento de tributos, como os fiscais de tributos dos estados ou postos de arrecadação devidamente credenciados pelas três esferas de poder executivo.

(Disponível em:
<http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_05.10.1988/index.shtm>.)

1.2.2 - Taxas

As taxas são tributos estabelecidos sobre a prestação de determinados serviços públicos. Elas tem a função de custear um determinado serviço quando este não é prestado à toda a sociedade, mas sim a um determinado cidadão ou grupo restrito de cidadãos. Como qualquer tributo elas carecem de uma lei que autorize a sua cobrança. São exemplos de taxas:

- Taxa de Segurança Pública: incide sobre o emplacamento de veículos, serviço prestado ao cidadão ou a uma cooperativa, por exemplo.
- Taxa Florestal: incide sobre o serviço de licenciamento ambiental prestado a um produtor rural, ou a uma construtora

As taxas, assim como os impostos, possuem características próprias, como:

- a existência de um fato gerador;
- a incidência;
- a forma de apuração;
- o valor;
- o pagamento.

O Fato gerador

O fato gerador das taxas é a prestação de um determinado serviço pelo poder público.

A Incidência

A incidência das taxas, como os impostos, dependerá de um evento que a justifique ou dos entes envolvidos neste evento. Então se o evento ou o

ente envolvido não estiver sujeito ao pagamento de tributos, as taxas também não incidirão sobre eles.

A Forma de Apuração

As taxas serão apuradas a cada ocorrência de um fato gerador e serão cobradas tantas vezes quanto estes fatos ocorrerem. Desta maneira se o mesmo cidadão emplacar vários veículos, para cada emplacamento ocorrerá a apuração da taxa de segurança pública e o seu conseqüente pagamento.

O Valor

O valor das taxas é determinado pela lei que a institui e varia de acordo com a quantidade de serviço prestado, sendo corrigido periodicamente pelo ente arrecadador, sempre obedecendo o princípio da anterioridade.

O Pagamento

O pagamento das taxas ocorrerá sempre que houver um fato gerador em que incida uma determinada taxa e em que os entes envolvidos estejam sujeitos a tal pagamento. As taxas serão pagas apenas em rede bancária credenciada ou em postos avançados de tal rede ou ainda aos agentes públicos de fiscalização autorizados ao recebimento de tributos, como os fiscais de tributos dos estados ou postos de arrecadação devidamente credenciados pelas três esferas de poder executivo.

(Disponível em:
<http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_05.10.1988/index.shtm>.)

1.2.3 - Contribuições

As contribuições, também como o próprio nome explica, são tributos pagos pelo contribuinte tendo em vista o serviço prestado a um ou mais contribuintes especialmente e se dividem em compulsórias, de melhoria e podem ter caráter provisório ou permanente. Exemplos: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, a Contribuição sobre o Lucro Líquido - CSLL e as Contribuições de Melhoria que são cobradas quando se presta um serviço específico a um cidadão ou grupo deles (Construção de calçadas, por exemplo).

As contribuições também como os demais tributos, possuem características próprias, como:

- a imposição;
- a existência de um fato gerador;
- a incidência;
- a forma de apuração;
- a base de cálculo;

- a alíquota;
- o pagamento.

A Imposição

As contribuições são impostas por leis próprias que as criam, definem os seus valores, os contribuintes sujeitos ao seu pagamento e a destinação dos recursos arrecadados com as mesmas.

O Fato Gerador

O fato gerador das contribuições dependem de eventos que determinam a sua cobrança, como já exemplificado anteriormente. Assim a venda de mercadorias, a prestação de serviços, as transferências patrimoniais e outros eventos, constituirão fatos geradores de contribuições.

A Incidência

As contribuições incidem sobre a venda de mercadorias de qualquer gênero, sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, sobre as transferências patrimoniais feitas por pessoas jurídicas ou por pessoas físicas a elas equiparadas e sobre a construção de obras em vias públicas que beneficiem um cidadão ou grupo de cidadãos especificamente.

A Forma de Apuração

As contribuições são apuradas mediante a aplicação da alíquota relativa a cada uma delas sobre a base de cálculo das mesmas a cada ocorrência de um fato gerador.

A Base de Cálculo

A base de cálculo das contribuições representa o valor do faturamento obtido pela venda das mercadorias, o valor venal do bem transmitido, do serviço prestado, da transação financeira realizada ou da obra construída.

A Alíquota

As alíquotas das contribuições variam de acordo com o tipo de cada uma destas contribuições. A definição da alíquota de cada contribuição é prerrogativa do ente arrecadador que a institui, de tal forma que as contribuições instituídas pela União terão as alíquotas pela União definidas e assim sucessivamente com estados e municípios.

O Pagamento

Como nos demais tributos, o pagamento das contribuições ocorrerá sempre que houver um fato gerador em que incida uma determinada contribuição e em que os entes envolvidos estejam sujeitos a tal pagamento. As contribuições serão pagas apenas em rede bancária credenciada ou em postos avançados de tal rede ou ainda aos agentes públicos de fiscalização autorizados ao recebimento de tributos, como os fiscais de tributos dos estados ou postos de arrecadação devidamente credenciados pelas três esferas de poder executivo.

(Disponível em:
<http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_05.10.1988/index.shtm>.)

2. O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária consiste em atribuir a determinada pessoa a responsabilidade de recolher o imposto devido por outrem, também contribuinte. Aquele que efetivamente faz o pagamento do imposto – sujeito passivo da obrigação – devido em determinada operação praticada por um terceiro é o contribuinte substituto, enquanto aquele em cujo nome é feito o pagamento é o contribuinte substituído.

O regime de substituição tributária está previsto na Constituição Federal de 1988, artigo 150, § 7º, o qual estabelece que 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. Em outras palavras, a lei elege uma terceira pessoa para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural.

(Disponível em: <http://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicaotributaria/noticia/regrasgerais/>).

De igual modo a Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996, também conhecida como lei Kandir, apresenta dispositivos que disciplinam a matéria nos seus artigos 6º ao 9º. Assim diz o texto da lei:

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 - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

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.

§ 1º 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:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere à 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 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.

§ 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. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

(Disponível

em:

<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/1996/leicomplementar-87-13-setembro-1996-370965-norma-pl.html>>).

2.1 EXEMPLO DA FORMA DE APURAÇÃO DO ICMS

Para um melhor entendimento do que vem a ser o regime de Substituição Tributária basta imaginarmos a seguinte situação: A indústria de geladeiras A com sede em São Paulo, vende para a loja B com sede em Minas Gerais, um lote de dez geladeiras, cujo preço unitário é R\$ 1.000,00 (Mil Reais). Supondo que a loja B vá vender cada geladeira a R\$ 1.400,00 (Mil e Quatrocentos Reais) tem-se uma margem de lucro de 40%. Considerando-se uma alíquota de IPI de 4%. Neste caso a indústria A emitirá documento fiscal em que conste:

- a) Base de Cálculo do ICMS: R\$ 10.000,00 (Dez Mil Reais)
- b) Valor do ICMS: R\$ 1.200,00 (Mil e Duzentos Reais), Alíquota de 12%
- c) Base de Cálculo do ICMS Substituição Tributária: R\$ 14.000,00 (Quatorze Mil Reais), este valor corresponde ao valor dos produtos na indústria A, mais a margem de lucro da Loja B.
- d) Valor do ICMS ST: R\$ 1.800,00 (Mil e Oitocentos Reais), este valor corresponde à alíquota de 18% sobre o valor dos produtos na indústria A.
- e) Valor do IPI: R\$ 400,00 (Quatrocentos Reais).
- f) Valor total dos produtos: R\$ 10.000,00 (Dez Mil Reais)
- g) Valor total do documento fiscal: R\$ 12.200,00 (Doze Mil e Duzentos Reais), este valor corresponde a soma do valor dos produtos na indústria A, mais o valor do ICMS ST, mais o valor do IPI.

O valor correspondente a base de cálculo do ICMS ST, corresponde ao preço mínimo aceito pelo estado de Minas Gerais para a revenda dos produtos. Para efetuar esse cálculo a legislação de cada estado prevê a utilização de multiplicadores específicos para cada produto. Tais multiplicadores denominam-se MVA (Margem de Valor Agregado).

O imposto incidente em cada operação sob o regime de Substituição Tributária será recolhido no ato da emissão do documento fiscal. Assim fica preservado o direito de cada estado da federação em relação às operações destinadas a cada um deles. Já o estado produtor (Indústria A), recolhe o imposto de forma global, ou seja somam-se todos os documentos fiscais emitidos dentro de um período de apuração, geralmente mensal. Para o recolhimento do imposto devido ao

estado produtor utiliza-se a base de cálculo e o ICMS daquilo que é chamado operação própria. Esses valores estão discriminados nos itens A e B do exemplo anterior. Saliente-se que o recolhimento dentro do estado produtor será feito sempre em mês posterior aos fatos geradores de um determinado mês.

O valor apresentado de ICMS ST, (R\$ 1.800,00) será recolhido pela indústria A (Contribuinte Substituto), em nome da loja B (Contribuinte Substituído). Para a indústria ter ressarcido o valor pago ela acrescenta este valor juntamente com o IPI, ao valor total do documento fiscal.

É claro que a loja B não está obrigada a utilizar o MVA como margem de lucro nas suas operações de venda, mas é este valor que será tomado como base para o cálculo dos impostos.

Como se pode observar o regime de Substituição Tributária ao transferir a obrigação do recolhimento do imposto para o contribuinte substituto (Indústria A) impossibilita a loja B, (Contribuinte Substituído) de sonegar o mesmo imposto por ocasião da venda dos produtos ao consumidor final, pois ela recolherá o tributo de forma indireta através do documento fiscal emitido pelo contribuinte substituto.

Numa observação simplória dir-se-ia que o estado de Minas Gerais perderia o tributo pago pela loja B, entretanto isto não ocorre, pois o imposto incidente nesta operação é recolhido diretamente ao estado de Minas Gerais através de um documento de arrecadação denominado GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais), ou através de documento de arrecadação estadual (DAE) da Secretária de Estado da Fazenda de Minas Gerias (SEF-MG). Esta regra é válida em relação a todos os demais estados.

Por abranger todos os estados de forma igual, o regime de Substituição Tributária torna-se um instrumento importante de arrecadação de impostos em todos eles. Por isso mesmo este regime diminuiu a concorrência desleal entre os estados diminuindo a guerra fiscal, representada muitas vezes pela isenção de tributos, o que acaba diminuindo a arrecadação, em vez de aumentá-la. Em nome do crescimento econômico e da geração de empregos os estados abrem mão de arrecadação para atrair empresas para seus territórios. Por outro lado ao adotarem o regime de Substituição Tributária diminui-se a perda de arrecadação, pois embora as empresas estejam em outros territórios os tributos chegarão a todos os estados de forma igual.

A substituição tributária permite corrigir as distorções relativas à concorrência entre as diversas empresas de um mesmo segmento e representa um dos meios mais eficazes para coibir a sonegação fiscal, pois ela possibilita ao ente fiscalizador um controle muito mais efetivo sobre as operações de circulação de mercadoria, uma vez que ela tem como seus principais contribuintes a indústria e o setor atacadista. Pondere-se então que a indústria e o comércio atacadista representam um número muito menor de contribuintes a serem fiscalizados em relação à quantidade de comerciantes varejistas.

Por simples dedução dir-se-ia que o fato de tributar um determinado produto apenas na indústria ocasionaria perda de receita por parte do ente arrecadador, já que o preço na indústria é muito inferior àquele praticado no varejo. Entretanto o legislador para assegurar que não haja perda tributária criou dispositivos legais que possibilitam a aproximação do preço tributado ao preço efetivo de venda no varejo. Estes dispositivos são: A MVA – Margem de Valor Agregado e a MVA ajustada.

Por se tratar de um regime que antecipa a apuração e o conseqüente recolhimento do imposto, o regime de substituição tributária é um importante instrumento de antecipação de receitas, o que para o estado é de suma importância, pois é dos recursos da arrecadação de impostos que o mesmo se utiliza para equacionar o seu fluxo de caixa.

O regime de ST tende a se estender a todos os segmentos econômicos, dada à sua praticidade de fiscalização. Atualmente enquadram-se no regime de ST os seguintes segmentos: Petróleo e derivados, medicamentos, refrigerantes e cervejas, indústria de eletroeletrônicos, indústria do cimento, indústria do alumínio, entre outros de acordo com o regulamento do ICMS.

2.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

O ICMS é o imposto mais importante para todos os estados da federação, uma vez que ele representa uma das maiores fontes de arrecadação dos mesmos e por isso mesmo é aquele a que é dedicado a maior atenção, seja na sua arrecadação, seja na sua fiscalização e cobrança.

Segundo Oliveira, (2003, p.77):

O ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é de competência dos estados e do Distrito Federal e, entre os princípios constitucionais que o regem, destacam-se: a não-cumulatividade, conforme o art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal; e a Seletividade, conforme o art. 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal.

A legislação do ICMS apresenta várias formas de apuração, cobrança e pagamento do imposto, das quais se destacam:

- 1 – Diferimento: É o instituto que adia para operação posterior a cobrança do imposto devido em determinada operação de circulação de mercadoria ou serviço. – Exemplo: Saída de mercadoria para utilização em processo de industrialização.
- 2 – Suspensão: Situação tributária em que o pagamento de um tributo fica condicionado a um evento futuro. Ex. Saída de produto in natura para beneficiamento e que retorna ao estabelecimento de origem.
- 3 – Substituição Tributária: É o regime de recolhimento de um tributo, em que se atribui a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento do mesmo, relativo a fato gerador praticado por um terceiro.

O ICMS é o tributo em que a Substituição Tributária está mais presente, seja porque ele é o mais importante imposto, seja porque o regime é o mais eficaz para a sua cobrança.

Como já foi dito o regime de ST aplicado ao ICMS tem por princípio facilitar o recolhimento e a fiscalização deste imposto.

Relativamente ao conceito, não há nenhuma diferenciação em relação a qualquer outro tributo, apenas a forma como o mesmo é calculado, pois si os demais tributos tem-se como base de cálculo apenas o faturamento e o respeito ao princípio do débito e do crédito, o ICMS pago por Substituição Tributária leva em conta além desses fatores o lucro presumido nas operações posteriores.

Pela complexidade do regime de Substituição Tributária do ICMS, é imperioso que se destaque aqui alguns pontos da legislação que o regulamenta. Como cada estado é soberano para legislar a respeito do ICMS, tomou-se como base a legislação do estado de Minas Gerais, reconhecidamente eficaz, mas que não difere em muito dos demais estados, visto que toda legislação tributária é geralmente definida pelo CONFAZ (Conselho Nacional de Secretários de Fazenda), que reúne

todos os secretários de fazenda estaduais e do Distrito Federal. Nesta instância são celebrados acordos que acabam se tornando legislação para o ICMS. Foram suprimidos do texto os artigos, incisos, parágrafos e alíneas, itens e subitens revogados, além de dispositivos pouco importantes do ponto de vista geral do regulamento da substituição tributária:

Das Hipóteses de Substituição Tributária

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

I - pelo alienante ou remetente da mercadoria, ou pelo prestador de serviço de transporte ou de comunicação, ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do usuário do serviço;

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

a) mercadoria para uso, consumo ou ativo permanente;

b) petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados, ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado;

IV - pelo prestador do serviço de transporte, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria ou de outro prestador de serviço;

V - pelo depositante da mercadoria, em operações anteriores ou subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do depositário.

Art. 2º A substituição tributária, além das hipóteses previstas neste Anexo, poderá ser atribuída a outro contribuinte ou a categoria de contribuintes, inclusive entidade representativa de produtores rurais, mediante regime especial definido neste Regulamento ou concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, na hipótese de contribuinte situado em outra unidade da Federação.

Art. 3º Para os efeitos de substituição tributária, o contribuinte mineiro que promover operação interestadual observará a legislação da unidade da Federação de localização do estabelecimento destinatário.

Da Substituição Tributária nas Prestações de Serviço

Art. 4º O alienante ou remetente de mercadoria ou bem, inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, é responsável, na condição de sujeito

passivo por substituição, pelo recolhimento do imposto devido na respectiva prestação de serviço de transporte rodoviário executado por transportador autônomo ou por transportador de outra unidade da Federação.

§ 2º Na hipótese de alienante ou remetente enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte, a responsabilidade somente se aplica em se tratando de estabelecimento industrial.

Do Cálculo do Imposto

Art. 6º A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária de que trata este Capítulo é o valor da prestação praticado pelo contribuinte substituído.

Art. 7º Nas hipóteses deste Capítulo, o imposto a recolher a título de substituição tributária será calculado mediante aplicação, sobre a respectiva base de cálculo, da alíquota estabelecida para a prestação.

Parágrafo único. É vedada a compensação de débito relativo à substituição tributária com qualquer crédito do imposto decorrente de entrada de mercadoria ou de utilização de serviço.

Da Substituição Tributária nas Operações Relativas à Circulação de Mercadoria

Da Responsabilidade do Adquirente ou do Destinatário da Mercadoria pelo Imposto Devido pelo Alienante ou Remetente

Da Responsabilidade

Art. 9º O recolhimento do imposto devido pelo alienante ou remetente da mercadoria poderá ser efetuado pelo destinatário situado neste Estado, na condição de sujeito passivo por substituição, nas hipóteses previstas neste Regulamento, ou mediante regime especial concedido pela Superintendência de Tributação - SUTRI.

Da Responsabilidade do Alienante ou do Remetente da Mercadoria pelo Imposto Devido nas Operações Subseqüentes ou na Entrada de Mercadoria em Operação Interestadual

Da Responsabilidade

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.

§ 3º As denominações dos itens da Parte 2 deste Anexo são irrelevantes para definir os efeitos tributários, visando meramente facilitar a identificação das mercadorias sujeitas a substituição tributária.

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista no caput deste artigo aplica-se também ao estabelecimento depositário, na operação de remessa de mercadorias para depósito neste Estado.

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

Das Hipóteses de Inaplicabilidade da Substituição Tributária

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

I - às operações, inclusive de importação e de aquisição em licitação promovida pelo poder público, que destinem mercadorias a estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria, assim entendida a classificada no mesmo subitem da Parte 2 deste Anexo, hipótese em que a retenção do imposto devido por substituição tributária será realizada no momento da saída da mercadoria;

Da Restituição do ICMS Retido por Substituição Tributária

Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto neste Capítulo.

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

I - saída para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação;

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

§ 1º O valor a ser restituído corresponderá:

I - ao valor do imposto retido, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria diretamente daquele que efetuou a retenção;

II - ao valor do imposto recolhido, no caso em que o contribuinte tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento;

III - ao valor corretamente informado na nota fiscal a título de reembolso, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria de contribuinte substituído ou de contribuinte que tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento.

§ 2º Não sendo possível estabelecer correspondência entre a mercadoria que motivou restituição e seu respectivo recebimento, a restituição será efetuada com base no valor do imposto retido, recolhido ou informado, conforme o caso, correspondente às últimas entradas anteriores ao ato ou fato que lhe deu causa.

§ 3º Na hipótese de saída da mercadoria para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação, o Fisco poderá exigir do remetente a comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário.

§ 4º Nas hipóteses de redução de base de cálculo ou de redução de alíquota, após a retenção ou pagamento do imposto devido a título de substituição tributária, o valor do imposto recolhido a maior será restituído ao contribuinte, relativamente às mercadorias em estoque no dia anterior à vigência da redução da base de cálculo ou da nova alíquota.

§ 5º Na hipótese de perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda, o contribuinte deverá comprovar o fato.

Art. 24. O valor do imposto poderá ser restituído mediante:

I - ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado;

II - abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária;

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

§ 2º O disposto no inciso II do *caput* deste artigo não se aplica nas hipóteses em que o imposto deva ser recolhido até o momento da entrada da mercadoria no Estado.

Art. 25. Para os efeitos de restituição, o contribuinte entregará arquivo eletrônico contendo os registros “10”, “11”, “88STES”, “88STITNF” e “90”, observado o disposto na Parte 2 do Anexo VII.

Art. 26. Em substituição à obrigação de que trata o artigo anterior, a critério do titular da Delegacia Fiscal, o contribuinte apresentará demonstrativo contendo as seguintes informações relativas à mercadoria cujo fato gerador presumido não se realizou:

I - discriminação;

II - número e data de emissão da nota fiscal de recebimento;

III - razão social e números de inscrição estadual e no CNPJ do fornecedor;

IV - quantidade da mercadoria constante da nota fiscal de recebimento;

V - valor unitário e valor total do ICMS relativo à operação própria do remetente;

VI - valor unitário e valor total do ICMS retido ou apurado a título de substituição tributária e valor unitário informado a título de reembolso;

VII - nas hipóteses dos incisos I e II do caput do art. 23 desta Parte:

a) número e data da nota fiscal que acobertou a operação de saída;

b) razão social e números de inscrição estadual e no CNPJ do destinatário, se for o caso;

c) unidade da Federação destinatária;

d) quantidade;

e) valor do ICMS retido para a unidade da Federação de destino, se for o caso;

VIII - motivo do pedido de restituição.

Parágrafo único. As informações de que trata o caput poderão ser exigidas em arquivo eletrônico.

Art. 27. Na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o contribuinte emitirá nota fiscal tendo aquele como destinatário e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de ressarcimento, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de ressarcimento, será escriturado:

I - pelo emitente, no livro Registro de Saídas, nas colunas Documentos Fiscais e Observações, fazendo constar nesta a seguinte expressão: "Ressarcimento de ICMS/ST";

II - pelo destinatário, no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha destinada à apuração do imposto por substituição tributária devido a este Estado, no quadro Outros Créditos ou Imposto Creditado, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por Ressarcimento de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)".

Art. 28. Na hipótese de restituição mediante abatimento de imposto devido pelo contribuinte a título de substituição tributária, o contribuinte emitirá nota fiscal em seu próprio nome e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de restituição, que será exarada na própria nota fiscal.

Art. 29. Na hipótese de restituição mediante creditamento na escrita fiscal, o contribuinte emitirá nota fiscal em seu próprio nome e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de restituição, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

Art. 30. Em se tratando de restituição por motivo de saída da mercadoria para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da entrega do demonstrativo ou dos registros apresentados para demonstrar o imposto a ser restituído, deverá o contribuinte apresentar cópia da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais, relativamente ao imposto retido em favor da unidade da Federação destinatária, se for o caso.

Parágrafo único. Para efeitos da restituição do ICMS prevista neste Capítulo, é vedado visar documento fiscal para o contribuinte que deixar de cumprir a obrigação prevista neste artigo, até sua regularização.

Art. 31. O visto no documento fiscal emitido para fins de restituição do imposto não implica o reconhecimento da legitimidade dos créditos nem homologa os lançamentos efetuados pelo contribuinte.

Principais Cadeias Produtivas Sujeitas o Regime de Substituição Tributária

Derivados de Petróleo

Indústria de Eletroeletrônicos

Indústria do Tabaco

Indústria do Alumínio

Medicamentos

Cimento

Refrigerantes e Cervejas

(Disponível em:

http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/anexo2002.pdf.)

3. FORMA DE TRIBUTAÇÃO

O imposto devido pelo contribuinte sujeito ao regime de Substituição tributária será calculado e pago antes do início da operação que o gerou, ou seja, quando da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto. Este recolhimento será feito em nome do destinatário da mercadoria, contribuinte substituído, devendo o valor ser cobrado deste último pelo primeiro no valor total da nota fiscal que acobertar a saída da mercadoria.

3.1 CÁLCULO DO ICMS SUJEITOS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Por tratar-se de assunto plenamente regulado na legislação de cada estado, para a apresentação deste subcapítulo lançou-se mão do que prescreve a legislação do estado de Minas Gerais prevista no Regulamento do Imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (RICMS), no seu Anexo XV. Foram suprimidos do texto dispositivos revogados ou pouco relevantes no contexto deste trabalho.

Do Cálculo do Imposto

Art. 10. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária de que trata esta Seção será obtida mediante a inclusão do ICMS ao valor da operação praticada pelo contribuinte substituído, nos termos do artigo 49 deste Regulamento.

Art. 11. Nas hipóteses desta Seção, o imposto a recolher a título de substituição tributária será calculado mediante aplicação, sobre a respectiva base de cálculo, da alíquota estabelecida para a operação.

Parágrafo único. É vedada a compensação de débito relativo à substituição tributária com qualquer crédito do imposto decorrente de entrada de mercadoria ou de utilização de serviço.

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subseqüentes:

a) tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos à franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, a mesma estabelecida para a operação praticada pelo remetente.

§ 1º Na hipótese do item 2 da alínea "b" do inciso I do *caput* deste artigo, o valor do frete deverá ser somado ao respectivo preço quando não incluído no mesmo.

§ 2º Na hipótese do item 3 da alínea "b" do inciso I do *caput* deste artigo:

II - em se tratando de operação de importação em que o imposto, a título de substituição tributária, seja apurado no momento do desembarço aduaneiro ou da entrega da mercadoria, quando esta ocorrer antes do desembarço, o percentual de margem de valor agregado (MVA) será aplicado sobre o valor da base de cálculo do ICMS na importação.

III - não sendo possível incluir o valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o estabelecimento destinatário recolherá a parcela do imposto a eles correspondente, aplicando a alíquota interna prevista para a mercadoria sobre o valor do frete, seguro ou outro encargo, acrescido do percentual de margem de valor agregado estabelecido para a respectiva mercadoria.

§ 3º O preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) e o percentual de margem de valor agregado (MVA) serão fixados com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

§ 4º O levantamento previsto no parágrafo anterior será promovido pela Secretaria de Estado de Fazenda ou, a seu critério, por entidade de classe representativa do setor, observando-se o seguinte:

I - para se obter o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF):

a) a identificação da mercadoria, inclusive suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;

b) o preço de venda à vista da mercadoria no varejo, incluído o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente;

c) os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada não serão considerados;

d) outros elementos que poderão ser necessários em face da peculiaridade do produto;

II - para se obter o percentual de margem de valor agregado (MVA), além do disposto nas alíneas do inciso anterior:

a) o preço de venda à vista da mercadoria no estabelecimento industrial, importador ou atacadista, incluído o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o frete, o seguro e as demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

b) sempre que possível, será considerado o preço da mercadoria cuja venda no varejo tenha ocorrido em período inferior a 30 (trinta) dias após a sua saída do estabelecimento industrial, importador ou atacadista;

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - ALQ intra é:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria; ou

§ 6º O disposto no § 5º não se aplica à operação que tenha como remetente microempresa ou empresa de pequeno porte.

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, o valor calculado mediante aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a respectiva base de cálculo.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, na hipótese em que o remetente for microempresa ou empresa de pequeno porte, deverá ser deduzido, a título de ICMS da operação própria, o resultado da aplicação da alíquota interna ou interestadual sobre o valor da respectiva operação.

§ 2º É vedada a compensação de débito relativo a substituição tributária com qualquer crédito do imposto decorrente de entrada de mercadoria ou de utilização de serviço.

Art. 21. Ressalvada a situação em que o fato gerador presumido não se realizar, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias:

I - o contribuinte ou o responsável sujeito ao recolhimento da diferença do tributo;

II - o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria.

Do Local, Da Forma e Do Prazo de Recolhimento do Imposto

Art. 45. O imposto devido a este Estado a título de substituição tributária e seus acréscimos serão recolhidos, em agência bancária credenciada, mediante:

I - Documento de Arrecadação Estadual (DAE), em se tratando de recolhimentos efetuados neste Estado;

II - Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), em se tratando de recolhimentos efetuados em outra unidade da Federação.

§ 1º Na hipótese do inciso I do *caput* deste artigo, o DAE relativo ao recolhimento devido a título de substituição tributária será distinto daquele relativo ao recolhimento do imposto devido pelas operações próprias.

§ 2º Na hipótese do inciso II do *caput* deste artigo, deverá ser utilizada GNRE específica sempre que o sujeito passivo por substituição operar com mercadorias sujeitas a regimes de substituição tributária regidos por convênios ou protocolos distintos.

Art. 46 O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

I - o momento da saída da mercadoria do estabelecimento remetente:

(Disponível em:
<<http://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicaotributaria/noticia/regrasgerais/>>.)

EXEMPLO DA OCORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA:

Aquisição de Eletrodomésticos por contribuinte mineiro, remetidos por fornecedor estabelecido no Estado de São Paulo. Produto: Geladeira

MVA-ST = 40%

Alíquota Interestadual (ALQ Inter) = 12%

Alíquota Interna (ALQ Intra) = 18%

A = (1+ MVA-ST original)

A = (1+0,40) A = 1,40

B = (1 – ALQ inter) : (1 – ALQ intra)

B = (1- 0,12) : (1 – 0,18)

B = 0,88 : 0,82

B = 1,0731

MVA Ajustada = ((A x B) – 1) x 100

MVA Ajustada = ((1,40 x 1,0731) -1) x 100

MVA Ajustada = 50,23%

Valor do Produto: R\$ 8.600,00

Valor do IPI: R\$ 860,00

Valor do Frete: R\$ 1.000,00

Valor do Seguro: R\$ 700,00

Valor Desp. Acessória: R\$ 500,00

Calculo Valor do ICMS:

Base de Calculo ICMS: Valor do Produto

Valor do Produto x Alíquota (ALQ Inter)

R\$ 8.600,00 x 12%

Valor do ICMS = R\$ 1.032,00

Calculo Valor do ICMS/ST

Base de Calculo ICMS/ST: Valor do Produto x MVA Ajustada + Valor do Produto

Base de Calculo ICMS/ST: R\$ 8.600,00 x 50,23% + R\$ 8.600,000

Base de Calculo ICMS/ST: R\$ 4.319,78 + R\$ 8.600,00

Base de Calculo ICMS/ST = R\$ 12.919,78

Valor do ICMS/ST = Base de Calculo x (ALQ Intra)

Valor do ICMS/ST = R\$ 12.919,78 x 18%

Valor do ICMS/ST = R\$ 2.325,56

Segue abaixo tabela de alguns produtos sujeitos ao regime de Substituição Tributária e sua respectiva MVA (Margem de Valor Agregado).

Tabela 1:Produtos Sujeitos a Substituição Tributária e sua Respectiva MVA (margem de valor agregado):

| DESCRIÇÃO DO PRODUTO | MVA% |
|-----------------------------|-------------|
| Refrigerante | 40% |
| Cerveja | 70% |
| Cimento | 20% |
| Telhas Metálicas | 40% |
| Lâmpada Elétrica | 55% |
| Pneu | 42% |
| Canetas Esferográficas | 60% |
| Óculos de Sol | 120% |
| Colchões | 76,87% |
| Luvas de Plástico | 45% |
| Telefones Móveis | 71,78% |
| Ração Tipo Pet | 46% |
| Fogões de Cozinha | 50% |
| Bicicletas | 47% |

Fonte: Site do Ministério da Fazenda

Data: 23 de Junho de 2015

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com esta monografia, o pesquisador buscou conhecimentos necessários a respeito dos tributos pagos pelo cidadão e especialmente aqueles relacionados ao regime de substituição tributária em seus diversos aspectos, bem como dividir tais conhecimentos com os demais graduandos possibilitando o desenvolvimento dos entes envolvidos nesta pesquisa.

Em relação aos objetivos, tanto os específicos quanto o objetivo geral foram parcialmente alcançados, pois os conhecimentos acumulados, embora insuficientes, acerca do regime de Substituição Tributária, servirão para subsidiar a formação do profissional de contabilidade. Neles foram conceituados o regime de ST, o seu embasamento legal, definiu-se a sua forma de aplicação nas empresas e demonstrou-se o impacto causado pelo regime de ST na vida econômica e financeira das empresas e do cidadão comum.

Com base nas hipóteses, que foram apresentadas no projeto de pesquisa pode se observar que:

Hipótese Nula: H0: O regime de substituição tributária do ICMS deveria continuar restrito aos segmentos que hoje são contemplados por ele. Continua sendo nula, pois o regime de Substituição Tributária deverá se estender para outros segmentos rapidamente, uma vez que este regime é facilitador da cobrança e fiscalização do ICMS.

Hipóteses Validas: H1 O regime de ST alcançaria a maioria dos segmentos econômicos e mudaria a forma em que o profissional contábil deveria lidar com ele. Partindo do pressuposto de que o regime de ST não ficará restrito aos segmentos atuais, o profissional contábil deverá buscar constantemente a continuação de sua

formação para acompanhar a evolução do regime e por consequência de toda a legislação tributária do país.

H2: As empresas deveriam estar preparadas para a nova realidade desencadeada pela expansão do regime de ST. Levando-se em conta que o regime já abrange vários segmentos econômicos e deverá abranger novos segmentos, as empresas precisam se armar de equipamentos, como softwares de gestão e fiscais, além de profissionais capazes de compreender a evolução da legislação tributária, especialmente do regime de substituição tributária

H3: O profissional de contabilidade precisaria de uma dedicação maior para conhecer profundamente o regime de ST, tendo em vista a sua complexidade e a importância que o mesmo deve adquirir dentro do sistema tributário nacional. A contabilidade não é estática e menos ainda a legislação tributária. Assim o contador tem que estar atento à sua formação continuada para fazer face a essa dinâmica e não ficar apoiado em sua formação acadêmica, pois apenas ela é inequivocamente insuficiente para assegurar o bom desempenho das atividades inerentes à profissão. Há que se buscar o conhecimento não apropriado durante o tempo de academia, principalmente acerca do regime de ST, pois ela é uma realidade no sistema tributário nacional.

Foram utilizados nesta pesquisa procedimentos metodológicos quanto aos fins e aos meios e tratamento de dados, recursos descritivos, explicativos, metodológicos e qualitativos, tendo em vista as suas especificidades e o seu caráter de apresentação de um tema pouco conhecido do público em geral e dos acadêmicos.

REFERÊNCIAS

OLIVEIRA, Luiz. et al. *Manual de Contabilidade Tributária*. 2ªed. São Paulo. Atlas.

BRASIL. *Regulamento do ICMS de 13 de Dezembro de 2001*. Belo Horizonte.

Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996.

<<http://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicao-tributaria/aCoad/>>. Acesso em: 10 de Abril de 2015.

<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/ane_xoxv2002seco.pdf>. Acesso em: 27 de Abril de 2015.

<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/part_egeral2002seco.pdf>. Acesso em: 15 de Maio de 2015.

<<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/sistemas/siare/>>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

<http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_05.10.1988/index.shtml>. Acesso em 11 de Junho de 2015.