

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

ICMS

José Roberto Rosa

Por delegação da Constituição, a Lei complementar
87/96 define :

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES / PRESTAÇÕES

- *Antecedentes* ⇒ Diferimento
(Substituição para trás)
- *Concomitantes* ⇒ Ex.: remetente
tomador substituto do transportador
- *Subseqüentes* ⇒ Retenção na fonte

DIFERIMENTO

O destinatário fica responsável pelo ICMS da(s) operação(ões) antecedentes, que será pago:

- *No momento da entrada (em conta gráfica, com débito em “Outros Débitos”, no RAICMS)*
- *Para alguns produtos, há regra específica: no momento da saída subsequente por ele promovida*
 - *Atenção: se ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto, o substituto deve pagar.*

(Art. 8º, §1º LC 87/96)

O Simples e o Diferimento

A LC 123/06 excetua do tratamento incentivado do SN as operações sujeitas à substituição tributária, então o SN que adquirir mercadoria com diferimento ficará responsável, como substituto, pelo ICMS da(s) operação(ões) antecedentes, pela alíquota normal.

Deve pagar por guia especial (GARE), até o dia 15 do mês subsequente.

Já em operações de saída promovidas pelo SN, se a mercadoria tem previsão de diferimento, o SN utilizará o diferimento

O Simples e o Diferimento

Exemplos:

- Situações com quebra de diferimento no Simples (SN recolhe por GARE):
 - Cerâmica do SN adquire lenha de produtor rural com diferimento;
 - Metalúrgica do SN adquire sucata com diferimento para utilizar em processo produtivo
- Situações em que a saída do SN conta com diferimento:
 - Indústria SN dá saída de produto que industrializou sob encomenda e cobra mão-de-obra de industrialização
 - Indústria do SN dá saída de sucata (restos de seu processo de industrialização)

ST nos Serviços de Transporte

(prestações concomitantes a operações)

Até 31 de julho de 2008

- Transportadora paulista (exceto SN) – substituída sempre que fosse contratada por RPA paulista que seja o remetente ou o destinatário (frete iniciado em SP); se o tomador for SN ou produtor, não haverá substituição

A partir de 1º de agosto de 2008

- Não há mais substituição tributária para serviços de transporte prestados por transportadora paulista (revogado o artigo 317)

ST nos Serviços de Transporte

(prestações concomitantes a operações)

- Transportadora de outro Estado (inclusive do Simples) ou transportador autônomo – substituídos sempre que forem contratados por contribuinte paulista, seja RPA, SN ou produtor para realizar transporte que se inicia neste Estado e termina em outro Estado (art. 316)

Obs.: O contribuinte RPA debita no livro RAICMS / O Simples e o produtor rural recolherão, como substituto, por guia especial, antes do início / Os substitutos devem reter o ICMS ao pagar o frete

ST nos Serviços de Transporte

(prestações concomitantes a operações)

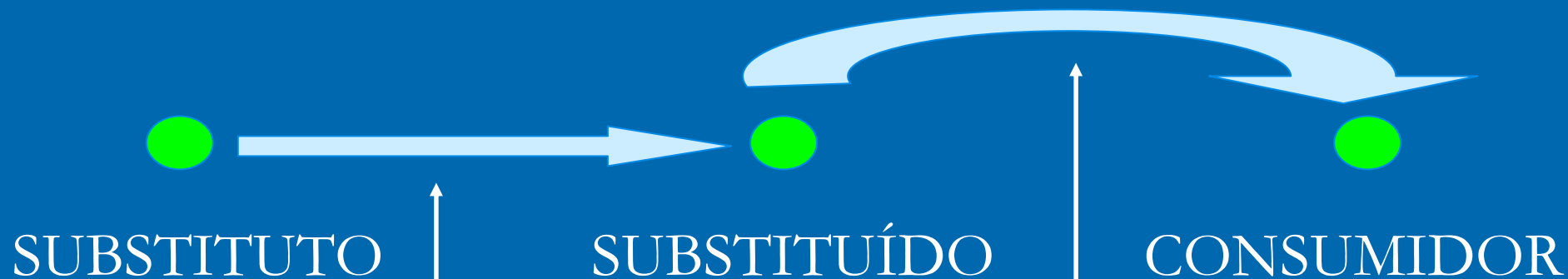
• Atenção

- A partir de 1º de agosto de 2008, São Paulo concede isenção para serviços de transporte de bem ou mercadoria, destinada a contribuinte paulista, desde que o serviço tenha início e término em território paulista (art. 139 acrescentado ao anexo I do RICMS pelo Dec. 53258/08)
- A partir de 1º de setembro de 2008 : revogada a isenção. Transportadora paulista (RPA) deve debitar o ICMS em seu CTRC, com direito a crédito do combustível ou, por opção, com direito ao crédito outorgado (20%)

A emenda 03/93 insere na C.F. a possibilidade de substituição de operações subsequentes

ARTIGO 150 da Constituição Federal

“ § 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurando a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”



SUBSTITUTO

SUBSTITUÍDO

CONSUMIDOR

Substituto

paga o imposto
sobre sua
operação

e

retém o imposto
sobre operação
(ões) subsequente
(s)

SUBSTITUTOS:

- Fabricante
- Importador (paga o ICMS da importação, no desembaraço, se credita e, ao vender, paga o ICMS da sua operação e retém o ICMS das operações subseqüentes)
- Arrematante de mercadoria importada apreendida ou abandonada

SUBSTITUÍDOS:

- Comerciante revendedor (atacadista – substituído intermediário e varejista)

Mercadorias com S.T. no Estado de São Paulo (mercadorias antigas)

- venda “porta a porta”(marketing direto)
- venda em banca de jornal
- fumo ou seus sucedâneos manufaturados
- cimento
- sorvete
- refrigerante, cerveja, água e chope
- fruta (amêndoa, avelã, noz, pêra ou maçã)
- automóveis e motos
- pneumáticos e afins
- tintas e vernizes
- combustíveis e lubrificantes

Novos produtos na ST, a partir de fevereiro de 2008

- medicamentos
- bebidas alcoólicas , exceto cerveja e chope
- produtos de perfumaria
- produtos de higiene pessoal

Mercadorias com início da ST em 1º de abril e 1º de maio de 2008

1º de abril

- produtos de limpeza
- ração animal
- produtos fonográficos
- autopeças
- pilhas e baterias
- lâmpadas elétricas
- papel

1º de maio

- produtos alimentícios
- materiais de construção e congêneres

Produtos inseridos na ST em 2009

- Produtos de colchoaria (1º.04.2009)
- Ferramentas (idem)
- Bicicletas (idem)
- Instrumentos musicais (idem)
- Produtos de papelaria (1º.05.2009)
- Máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos (idem)
- Materiais elétricos (idem)
- Artefatos de uso doméstico (idem)
- Brinquedos (idem)
- Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos (1º.06.2009)

**Não haverá retenção na fonte,
quando o fabricante/importador
vender para:**

- **consumidor final**
- **adquirente que utilizará como
insumo de produção**
- **outro fabricante do mm. produto**
 - **sua filial atacadista**

Exemplos de saídas SEM substituição tributária promovidas por uma Fábrica de CIMENTO:

- Venda para uma pessoa física ou uma empresa não inscrita no Estado (consumidor final)
- Venda para uma construtora (consumidor final)
- Venda para uma fábrica de artefatos de cimento (insumo de produção)
 - Venda para uma outra fábrica de cimento
 - Transferência para filial atacadista

(vide art. 264 RICMS/00 e Conv. ICMS 81/93)

Lembretes importantes:

- Quando indústria remete insumos para industrialização sob encomenda, o industrializador, ao devolver o produto, aplicará as regras da ind. sob encomenda (ind. por 3º) e **NÃO** será substituto;
- Se um atacadista ou um hipermercado adquire produto de indústria com a marca fantasia do atacadista ou do hipermercado, haverá ST pela indústria, pois temos uma venda de fabricante para comerciante revendedor.

Exemplos de vendas SEM retenção por ST:

Insumo para atividade sujeita ao ISS

- Indústria de cosméticos para salão de beleza utilizar no serviço;
- Indústria de material de limpeza para empresa limpadora;
- Indústria de medicamentos para hospital utilizar no serviço;
- Indústria vende produtos de higiene para hotel aplicar no serviço;

Insumo para atividade sujeita ao ICMS

- Indústria de condimentos para restaurante aplicar nas refeições;
- Indústria de pilhas para fabricante de brinquedos;
- Indústria de ração para canil que cria cães para venda;
- Indústria de tintas vende para fábrica de móveis

Exemplos de vendas SEM retenção por ST:

Vendas para Consumidor Final

- Indústria de produtos alimentícios vende para Prefeituras;
- Indústria de autopeças vende para transportadora paulista;

Vendas de Indústria para Indústria (prod. mesma modalidade ST)

- Substituto para Substituto – produtos no mesmo artigo RICMS

- Indústria de produtos de higiene vende para ind. de prod. higiene;
- Indústria de cerveja vende para indústria de refrigerante;
- Indústria de material de construção (aquecedores) vende para indústria de material de construção (banheiras)

Transferência do substituto para filial atacadista

- Fábrica autopeças mineira para sua filial atacadista paulista
- Importador autopeças paulista para sua filial atacadista mineira

Outros pontos importantes:

Se na lista da ST aparece NBM genérica, só haverá ST para aquelas mercadorias expressamente indicadas, descritas no RICMS.

Autopeças – ST aplica-se às peças de uso exclusivamente automotivo (Protocolo 49/08); produto que “dentre as finalidades para as quais foi concebido e fabricado, encontra-se a de integração em veículo automotor” (Decisão Normativa CAT-05, de 09-4-2009)

• Material de construção – ST aplica-se às mercadorias que se caracterizam como materiais de construção ou congêneres, ou seja que são aplicadas em obras de construção civil: “produto que, dentre as finalidades para as quais foi concebido e fabricado, encontra-se a de uso em obras de construção civil” (Decisão Normativa CAT-6, de 09-4-2009)

Pontos importantes:

- Se o substituto mandou sem retenção: exigir nota fiscal complementar com o valor do ICMS retido
- Mercadoria dada em bonificação ou consignação pela indústria ao revendedor: aplica-se a ST
- Devolução de mercadoria recebida com ST: indica, no corpo da nota fiscal, valor do ICMS retido e sua base de cálculo e valor do ICMS próprio do fabricante, para o substituto recuperar tais valores

Exemplo de Cálculo **AUTOPEÇAS**

Preço de fábrica	10.000,00
+ IPI	2.000,00
+ Frete (inclusive frete FOB)	<u>1.000,00</u>
=	13.000,00
+ Margem de lucro IVA-ST(40%)	<u>5.200,00</u>
= Preço Varejo (Base Cálculo da S.T.)	18.200,00
x Alíquota interna (18% sobre 18.200).....	3.276,00
- ICMS próprio (18% x 10.000).....	(-) <u>1.800,00</u>
= ICMS RETIDO S.T.	1.476,00

Mas, atenção, se o substituto for do Simples Nacional

Exemplo de Cálculo

AUTOPEÇAS

Preço de fábrica	9.000,00
+ Frete (inclusive frete FOB)	<u>1.000,00</u>
=	10.000,00
+ Margem de lucro IVA-ST (40%)	<u>4.000,00</u>
= Preço Varejo (Base Cálculo da S.T.)	14.000,00
x Alíquota interna (18% sobre 14.000).....	2.520,00
- 7% s/ sua operação própria (7% x R\$ 9.000,00)....	630,00
= ICMS RETIDO S.T.	1.890,00

(Simples Nacional retém e repassa ao Estado;
e pagará pelo DAS sobre a sua operação)

Atenção:

O valor do frete, mesmo na venda FOB, deve ser incluído, pelo substituto, no cálculo do ICMS retido por ST, pois é componente do preço-varejo da mercadoria.

Entretanto, se o substituto desconhece tal valor e não inclui no cálculo da ST, deverá declarar isso na nota fiscal em “Dados Adicionais”: “Frete não incluído na base de cálculo da ST” (artigo 42 do RICMS/00)

Nesse caso, o destinatário substituído deverá pagar o ICMS referente a essa parcela do preço-varejo que não foi incluída na retenção. No nosso exemplo, o valor de frete era de R\$ 1.000,00; se o substituto não tivesse incluído tal valor na base de cálculo da ST, o destinatário aplica o IVA-ST (40% por ser autopeças) e calcula o ICMS de 18%, lançando em seu livro Registro de Apuração, em “Outros Débitos” (art. 280 do RICMS/00)

$$\begin{array}{r} \text{R\$ 1.000,00} \\ \times \quad \underline{1.4} \\ \hline = \text{R\$ 1.400,00} \\ \times \quad \underline{18\%} \\ \hline = \text{R\$ 252,00} \end{array}$$

(RPA debita no livro RAICMS; se for Simples, recolher por GARE)

- Substituto, seja RPA, seja SN, aplica a ST quando vender para revendedor, seja do RPA ou do SN
 - Até 2008, o SN retinha o ICMS total; a partir de janeiro/2009 pode abater do valor do imposto retido 7% de sua operação própria (art. 268 RICMS)
 - Substituto RPA retém nas notas fiscais, lança em “Observações” do Registro de Saídas, apura em folha subsequente e faz GIA-ST
 - Substituto SN retém nas notas fiscais, elabora relatório informativo e não faz GIA-ST

Para recolhimento do ICMS retido pelo Substituto:

Decreto 52825/08 (DOE 28.03.08), que deu nova redação ao Decreto 52761/08:

“Art. 1º - O prazo previsto no Anexo IV do RICMS para o recolhimento do ICMS devido, na condição de sujeito passivo por substituição, pelas operações subseqüentes com as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária referidas nos itens 11 a 21 do artigo 3º do referido anexo, fica prorrogado para o último dia do segundo mês subseqüente ao do mês de referência da apuração.”

Obs.: aplica-se ao ICMS retido pelo substituto, mas não se aplica ao recolhimento antecipado exigido pelo art. 426-A

➤ Substituídos RPA ou SN indicam na NF de venda:
**“IMPOSTO RECOLHIDO POR SUBSTITUIÇÃO –
ART. DO RICMS”**

(em toda venda dentro do Estado e toda venda
interestadual para não contribuinte)

➤ Substituído do SN, ao vender, segrega essas receitas e
aplica a “alíquota” do SN, sem ICMS

➤ Substituído RPA dá entrada, SEM CRÉDITO, e dá saída,
SEM DÉBITO, e lança na coluna “Outras”

Se indústria adquire mercadoria, que utilizará como insumo, de um comerciante substituído, que não pode destacar ICMS em sua nota fiscal, não perderá o direito ao crédito:

Artigo 272 RICMS/SP – O contribuinte que receber, com imposto retido, mercadoria não destinada a comercialização subsequente, aproveitará o crédito fiscal, quando admitido, calculando-o mediante aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo que seria atribuída à operação própria do remetente, caso estivesse submetida ao regime comum de tributação.

➤ O ATACADISTA, como substituído intermediário, ao vender para o varejista, deverá indicar, em Dados Adicionais da nota fiscal (art. 274, §3º):

- a base de cálculo da ST (valor que o substituto utilizou como base para a retenção do ICMS)
 - e o valor da parcela do imposto retido cobrável do destinatário (parcela referente ao ICMS do varejista que o atacadista tinha pago ao substituto e que agora inclui em seu preço para se ressarcir)

ATENÇÃO:

Se houver redução de base de cálculo para as operações internas com a mercadoria, no cálculo do ICMS retido por ST, será aplicada a redução.

➤ Entretanto, se a redução for somente para saídas promovidas por fabricante e atacadista, aplica-se no imposto do substituto, mas não se aplica no imposto do substituído varejista.

DIREITO AO RESSARCIMENTO

(art. 269 RICMS)

- quando o substituído vender a consumidor por valor menor do que a base de retenção (só em caso de preço fixado pelo governo ...)
- quando o substituído não efetuar a venda
- quando o substituído vender com isenção ou não-incidência
- quando o substituído vender para contribuinte de outro Estado

(Disciplina: Portaria CAT-17/99)

Nas operações interestaduais haverá substituição tributária quando existir acordo (protocolo ou convênio) entre os Estados.

Nesse caso, o remetente ficará obrigado a calcular o ICMS retido, cobrar do destinatário em sua nota fiscal e repassar ao outro Estado.

(Veja os acordos no Anexo VI do RICMS)

ATENÇÃO:

Pode existir protocolo de “mão única”, quando São Paulo autoriza o outro Estado a exigir a retenção por ST apenas nas remessas daqui para lá.

Nesse caso, o paulista será substituto quando vender a revendedor daquele Estado, mas a mesma mercadoria remetida de lá para cá, não terá ST.

Quando revendedor paulista adquirir produto
sujeito à S.T. de remetente de Estado não
signatário de convênio ou protocolo com o
Estado de São Paulo, deverá, por ocasião da
entrada, efetuar, em conta gráfica, o
pagamento antecipado do imposto de sua
operação própria e de eventual operação
subseqüente .

*(Esta é a regra geral prevista no art. 277 do
RICMS/00, que entretanto, não vale para os
novos produtos inseridos na ST a partir de
fevereiro de 2008)*

ATENÇÃO:

para os produtos que ingressaram na S.T., em São Paulo, a partir de fev/2008, e que não tem convênio ou protocolo interestadual, quando adquiridos de outro Estado, deverá ser feito, pelo adquirente, pagamento antecipado por guia especial de recolhimentos (*art. 426-A RICMS/00, inserido pelo Dec. 52515/07, com nova redação pelo Dec. 52742/08*)

“Artigo 426-A – Na entrada no território deste Estado de mercadoria indicada no § 1º, procedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento :

I – do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;

II – em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subseqüentes, na condição de sujeito passivo por substituição.”

(Art. 426-A RICMS/00 red. Dec. 52742/08)

O imposto “será recolhido na entrada da mercadoria no território deste Estado, por meio de guia de recolhimentos especiais”

(§ 4º do art. 426-A)

O remetente do outro Estado poderá ser autorizado a recolher até dia 15 do mês subsequente se conseguir regime especial

(§ 8º do art. 426-A)

Admitir-se-á também o seu recolhimento em momento anterior ao da entrada em território paulista, ainda que por meio de GNRE, com o código de receita 10008-0, CNPJ e dados cadastrais do adquirente paulista (no campo “Informações Complementares”, colocar o nº da nota e CNPJ do remetente. (Portaria CAT-16/08)

PORTANTO:

para produtos que ingressaram na ST, a partir de fevereiro/08:

tanto as empresas do RPA, como as do SN, pagam por guia de recolhimentos especiais o ICMS antecipado, na entrada no Estado (código 063-2)

(art. 426-A e Port. CAT-16/08)

Quando um produto ingressa na sistemática da
ST,

deve ser calculado o ICMS antecipado sobre as
operações subsequentes referente às
mercadorias em **estoque** pelos comerciantes
(substituídos) que irão revendê-las.

Isso porque, como a mercadoria agora será sujeita
à ST, ela sairá *sem débito do ICMS*.

Então, deve ser feito o cálculo do ICMS
antecipado sobre a venda, porque não será pago
imposto por ocasião da saída.