

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”  
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES – UNIVEM  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**DANIELE RODRIGUES DONEGÁ**  
**LETÍCIA ROBERTA DA SILVA**

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA OS NOVOS PRODUTOS NO  
ESTADO DE SÃO PAULO**

MARÍLIA  
2010

DANIELE RODRIGUES DONEGÁ  
LETÍCIA ROBERTA DA SILVA

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA OS NOVOS PRODUTOS NO  
ESTADO DE SÃO PAULO

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:  
Prof. ROGÉRIO CANACIRO

MARÍLIA  
2010

Donegá, Daniele Rodrigues  
Silva, Letícia Roberta da

A Substituição Tributária para os novos produtos no estado de São Paulo/ Daniele Rodrigues Donegá, Letícia Roberta da Silva; orientador: Rogério Canaciro, Marília, SP: [s.n.], 2010.  
62 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha” mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, Marília, 2010.

1. Substituição Tributária 2. Antecipação 3. Novos produtos

**CDD: 341.392**



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"  
Mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM  
Curso de Ciências Contábeis.

Daniele Rodrigues Donegá - 39364-9  
Letícia Roberta da Silva - 39211-1

TÍTULO "A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA OS NOVOS PRODUTOS NO  
ESTADO DE SÃO PAULO "

Banca examinadora do Trabalho de Curso apresentada ao Programa de Graduação em  
Ciências Contábeis da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em  
Ciências Contábeis.

Nota: 9,5

ORIENTADOR:   
Rogerio Canaciro

1º EXAMINADOR:   
Khristoferson Teixeira da Paz

2º EXAMINADOR:   
Luis Otavio Simoes

Marília, 22 de novembro de 2010.

---

À Deus por mais uma oportunidade de aprendizado;

Aos meus pais Ângela e Luis e minha irmã Juliane, pelo incentivo nos momentos de desânimo e pelas horas de descanso prestadas em ajuda a essa conquista;

Ao meu namorado Adolfo, pela compreensão e carinho;

À minha amiga e companheira de estudo Letícia.

Daniele Rodrigues Donegá

Antes de escrever essa dedicatória, fui buscar ao dicionário o real significado da palavra dedicar, que quer dizer: oferecer (se) com afeto ou dedicação. Diante dessa explicação, só poderia dedicar este trabalho as pessoas a quem mais tenho afeto. Primeiramente agradeço a Deus por tudo. Num segundo momento dedico todo este esforço e trabalho a minha família que sempre me apoiou, principalmente a minha mãe, ao Thiago que sempre me apoiou e esteve sempre por perto, a todos meus amigos, a todos os colegas de sala, aos professores, em especial ao Professor Rogério, e claro não poderá deixar de agradecer a minha companheira, amiga e consultora acadêmica Daniele, que sempre se dedicou, se empenhou e se esforçou para que esse projeto desse certo. Dedico com todo afeto, este trabalho a todas estas pessoas que participaram direta e indiretamente deste trabalho, muito obrigada a todos.

Letícia Roberta da Silva

AGRADECIMENTOS

Agradecemos a Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha” pela oportunidade recebida.

Agradecemos ao Prof. Rogério pela compreensão e auxílio no desenvolvimento e conclusão desse trabalho.

A todos que contribuíram diretamente para conclusão de mais essa etapa.

Aos colegas e familiares, pelo incentivo e carinho.

“Mais do que máquinas, precisamos de humanidade, mais do que inteligência, precisamos de afeição e doçura, sem essas virtudes, a vida será de violência e tudo estará perdido”

Charles Chaplin

DONEGÁ, Daniele Rodrigues, SILVA Letícia Roberta da. A Substituição dos novos produtos no Estado de São Paulo. 2010. 62 f. Trabalho de Curso ( Bacharelato em Ciências Contábeis ) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2010.

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo de estudo, “**A Substituição Tributária dos novos produtos no Estado de São Paulo**”. A última e maior introdução de produtos no ano de 2008 tem mostrado a complexibilidade dessa sistemática de recolhimento alterando significativamente o planejamento das empresas com a nova obrigação. O Impacto e as conseqüências sentidas pelos contribuintes paulistas após a implantação, as diferenças relevantes de acordo com o porte e regime de apuração das mesmas e principalmente as alterações nos cálculos e pagamento de um dos impostos mais importantes do país. A Substituição Tributária do ICMS, tem se mostrado eficiente no combate a sonegação fiscal, através do recolhimento antecipado aos cofres públicos, tornando a fiscalização mais rígida e intensa, deixando clara a introdução de novos produtos nos próximos anos. As polêmicas acerca do assunto mostraram o despreparo dos contribuintes na absorção das leis e normas que regem o instituto e agravado o relacionamento entre esses e a figura do Fisco.

**Palavras-chave:** Substituição Tributária. Antecipação. Novos Produtos.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAT: Coordenador (Coordenadoria) da Administração Tributária

CF: Constituição Federal  
CNPJ: Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica  
COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social  
CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido  
CTN: Código Tributário Nacional  
DOE: Diário Oficial Estadual  
EC: Emenda Constitucional  
ICM: Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias  
ICMS: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicação.  
INSS: Instituto Nacional do Seguro Social  
IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados  
IRPJ: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica  
ISS: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza  
PIS: Programa de Integralização Social  
RICMS: Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicação  
SINIEF: Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais  
ST: Substituição Tributária  
STF: Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	13
-----------------	----

CAPÍTULO 1 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA .....	16
1.1 Histórico .....	16
1.2 Conceitos sobre Substituição Tributária.....	21
1.2.1 Substituição Tributária .....	21
1.2.2 Sujeitos da Substituição Tributária.....	22
1.2.2.1 Sujeito Ativo da Substituição Tributária .....	22
1.2.2.2 Sujeito Passivo da Substituição Tributária .....	22
1.2.2.2.1 Contribuinte.....	22
1.2.2.2.2 Responsável.....	22
1.2.2.2.3 Responsabilidade por Transferência.....	22
1.2.2.2.4 Responsabilidade por Substituição.....	23
1.2.3 Modalidades da Substituição Tributária.....	23
1.2.3.1 Antecedente .....	23
1.2.3.2 Concomitante.....	23
1.2.3.3 Subseqüente .....	23
1.2.4 Contribuintes .....	24
1.2.4.1 Substituto.....	24
1.2.4.2 Substituído.....	24
1.2.5 Convênios e Protocolos .....	24
1.2.5.1 Convênios .....	24
1.2.5.2 Protocolos .....	24
1.2.5.3 Diferenças entre Convênios e Protocolos.....	25
CAPITULO 2 – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS DO REGIME PERIÓDICO DE APURAÇÃO E REGIME ESPECIAL DE RECOLHIMENTO DE ARRECAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDO PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE “SIMPLES NACIONAL” .....	26
2.1 Apuração do ICMS no Regime Periódico de Apuração.....	26
2.2 Apuração do ICMS no Regime Especial de Recolhimento de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – “Simples Nacional” .....	26
2.3 Antes da Substituição Tributária .....	27
2.3.1 Da Base de Calculo.....	27
2.3.2 Obrigações assessorias .....	28
2.4 Após a Substituição Tributária .....	29
2.4.1 Substituição Tributária Subseqüente .....	29
2.4.1.1 Operações Internas .....	29
2.4.1.1.1 Da Base de Calculo.....	30
2.4.1.2 Operações Interestaduais .....	32
2.4.1.2.1 Da base de cálculo .....	33
2.4.1.3 Escrituração Contribuinte Substituto.....	34
2.5 Antecipação Tributaria .....	34
2.5.1 Cálculo do imposto.....	35
2.5.2 IVA-ST Ajustado.....	36
2.5.3 Aquisição de Contribuintes enquadrados no “Simples Nacional” .....	37
2.5.4 Escrituração do Contribuinte Substituído.....	39
2.5.4.1 Operações Internas .....	39
2.5.4.2 Operações Interestaduais .....	39

2.5.4.3 Escrituração pelo contribuinte enquadrado no “Simples Nacional” .....	41
2.6 Devolução .....	42
<b>CAPÍTULO 3 – EXEMPLOS PRÁTICOS .....</b>	<b>43</b>
3.1. Vendas .....	43
3.1.1 Operações Internas .....	43
3.1.1.1 Exemplo 1 - Regime Periódico de Apuração .....	43
3.1.1.2 Exemplo 2 – “Simples Nacional” .....	45
3.1.2 Operações Interestaduais .....	46
3.1.2.1 Exemplo 1 - Regime Periódico de Apuração .....	46
3.1.2.2 Exemplo 2 – “Simples Nacional” .....	48
3.2. Aquisições .....	49
3.2.1 Aquisições sem Convênio ou Protocolo .....	49
3.2.1.1 Exemplo 1 - Contribuinte Atacadista: Regime Periódico de Apuração X Regime Periódico de Apuração .....	49
3.2.1.2 Exemplo 2 - Contribuinte Varejista: Regime Periódico de Apuração X “Simples Nacional” .....	52
3.2.1.3 Exemplo 3 - “Simples Nacional” X Regime Periódico de Apuração.....	55
3.2.1.4 Exemplo 4 - “Simples Nacional” X “Simples Nacional” .....	56
3.2.2 Aquisições com Convênio ou Protocolo .....	58
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>60</b>
<b>REFERENCIAS .....</b>	<b>62</b>

## Introdução

A substituição tributária do ICMS é tema complexo e de difícil compreensão, por isso sentida de diferentes modos em cada empresa devido ao seu porte e estrutura. Após

conhecidos vários institutos do Direito tributário, primeiramente a substituição tributária, foi alvo de verdadeiro interesse e motivação. A aplicação prática tem mostrado o que a nova responsabilidade pelo pagamento do imposto, causou nas grandes, médias e pequenas empresas, mudanças em suas rotinas, obrigações e principalmente em seu planejamento. A escolha desse tema é devido a sua importância no dia a dia e no planejamento tributário das empresas sejam elas do Regime Periódico de Apuração ou beneficiada pelo Simples Nacional, nos propondo a pesquisar e analisar os aspectos legais da sistemática, suas diferentes bases de cálculo, situações estaduais e interestaduais e obrigações principais e acessórias, com ênfase nas consequências e o impacto que a substituição tributária (principalmente a antecipação do fato gerador ainda não ocorrido) causou e causa nas instituições dentro do estado de São Paulo principalmente em relação a última grande inclusão de novos produtos dentro da sistemática e a capacidade de absorção das normas, tendo em vista a falta de interesse por parte dos agentes arrecadadores e a busca somente pela eficiência e facilidade desse instrumento de arrecadação dos impostos aos cofres públicos, e da fiscalização das obrigações tributárias.

Portanto, quais seriam as consequências impactantes do mecanismo da Substituição Tributária nas diferentes empresas do estado de São Paulo com relação aos novos produtos inseridos com as últimas alterações?

O principal objetivo deste estudo é não apenas falar de Substituição Tributária, mas sim demonstrar o depois da implantação mais significativa da sistemática de recolhimento em 2008, o impacto, as consequências, o que foi sentido pelas empresas do estado mais importante para a economia do país com essas mudanças.

Pretende-se ao longo da pesquisa verificar e analisar o quanto o porte e o regime de apuração da empresa interferem na absorção das leis e normas da sistemática de recolhimento e como as instituições sentiram a última e mais significativa implantação da substituição tributária que mudou o cálculo do imposto para as empresas substitutas e substituídas e, principalmente a análise das informações resultantes desses cálculos.

Motiva-nos as dúvidas mais frequentes dos sujeitos passivos pela sistemática de recolhimento, principalmente como deve proceder o contribuinte na aplicação dos cálculos do imposto devido e exemplificar da melhor maneira possível essas e outras dúvidas com relação a aplicação da substituição tributária no dia a dia das empresas.

Sendo a sistemática tão complexa e de difícil compreensão, teríamos algumas questões a serem respondidas:

Será que as leis do estado estão realmente completas e possuem disposições sobre toda a aplicação da substituição tributária nas empresas?

A sistemática de recolhimento antecipado implantada pelo fisco com maior intensidade nos últimos anos e tendo como base evitar a sonegação fiscal, realmente é sentida nulamente pelas empresas já que deveriam fazer o recolhimento posteriormente?

O que mudou nos cálculos do imposto no momento da venda.

A substituição tributária, nos últimos anos tem causado muitas dúvidas e gerado muitas discussões na sua aplicação.

Tendo como base a Lei Complementar nº 87 de 1996 e a Lei nº 6374 de 1989 que regula o ICMS no estado de São Paulo, e considerando os problemas anteriormente expostos e a análise desses e posteriormente de outros que possam surgir, não fugindo dos objetivos da pesquisa, teríamos as seguintes hipóteses:

Como conceituar o regime de Substituição Tributária, quais as espécies, contribuintes e responsabilidade tributária?

O Impacto e as conseqüências da Substituição Tributária nas empresas paulistas do Regime Periódico de Apuração e optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional.

O antes e o depois da implantação mais significativa da substituição tributária, com relação às obrigações principais e acessórias nas empresas.

Como realizar os cálculos do ICMS-ST para fatos geradores dentro e fora do estado.

As empresas realmente não sentem diferenças nos custos, com relação ao imposto pago antecipadamente?

Metodologicamente, não podendo fugir da maior fonte de informações a que se tem como referencia da Substituição tributária, as principais fontes das informações para a pesquisa será de modo grandioso a legislação aplicável ao tema e de modo segmentado a legislação aplicável ao estado de São Paulo. As obras bibliográficas acerca do assunto também serão utilizadas, sendo essas de autores ligados aos órgãos da classe, assim como os comentários e reportagens ligados aos mesmos.

Para a composição das informações do presente estudo, será utilizado de modo racional o método científico monográfico.

A base da coleta dos dados será a pesquisa bibliográfica, documental e também as informações encontradas de forma criteriosa pela internet nos sites relacionados com os órgãos e entidades da classe contábil.

Algumas etapas serão seguidas na realização do trabalho como a formulação de questões e levantamento das hipóteses acerca do assunto, registro dos dados observáveis obtidos correspondendo a confirmação das questões formuladas, bem como análise das informações geradas.

## **CAPÍTULO 1 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

### **1.1 Histórico**

Historicamente a Substituição Tributária, instituto tão comentado e discutido nos últimos anos em nosso país, tem origem antiga, podendo-se dizer que essa se confunde com a história do ICMS pelo fato de ser um sistema criado para auxiliar as autoridades fiscais na arrecadação desse imposto, principalmente pelo mecanismo da “antecipação do fato gerador”, por isso se faz necessário mencionar também a história deste.

Com a criação da Constituição Federal de 1946, aos estados foram atribuídos a responsabilidade e competência para criação do imposto sobre vendas e consignações, observam-se isso mais detalhadamente em seu artigo 19, inciso IV:

“Artigo 19. Compete aos estados decretar impostos sobre:

[...]

IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a estadual;” [...] (Artigo 19 CF 1946)

Em 1967, com o advento da nova Constituição Federal, em seu artigo 24, inciso II, atribuiu-se as unidades da federação a competência para instituir e regular o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias:

“Artigo 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do artigo 2º, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.” (Artigo 24 CF 1947)

Mas até então todas as disposições legais regulavam apenas com relação ao antigo ICM, hoje ICMS e não havia base legal ou citação expressa com relação a substituição tributária.

Foi somente em 25 de outubro de 1966, após sancionada a Lei n º 5172 que entrou em vigor o Código Tributário Nacional, e através do seu artigo 128 a matéria sobre a sujeição passiva por substituição passou a ser disciplinada. No referido artigo, ficava expressa a situação de se atribuir a terceira pessoa, que não o contribuinte, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, mesmo este não participando do fato gerador, responsabilidade esta total ou parcial.

No artigo 58, § 2º ficava evidente a figura da substituição tributária com relação aos métodos de aplicação da responsabilidade pelo crédito do imposto, ou seja, a substituição tributária regressiva, mais conhecida como “para trás” e a substituição tributária progressiva, ou, “para frente”:

“Artigo 58. [...]

[...]

§ 2º A lei poderá atribuir a condição de responsável:

- I – ao contribuinte ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadorias a ele destinada;
- II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de porcentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;” [...] (Artigo 58 CTN)

Porém em 31 de dezembro de 1968 com o Decreto lei n ° 406, o artigo 58 §2º, II, do CTN, foi revogado, ficando apenas em vigor o artigo 128 do referido Código, que perante o STF não era suficiente para regular sobre a antecipação com substituição, por este fazer generalizações sem conteúdo específico para base da aplicação da antecipação.

Foi apenas em 7 de dezembro de 1983, quando entrou em vigor a Lei Complementar n° 44, que mudanças foram feitas no Decreto Lei 406/1968, principalmente com relação a figura do responsável no caso da antecipação, excluída anteriormente, que passou a ter previsão legal nos parágrafos acrescentados pela lei complementar em seu artigo 3º:

“Artigo 3º. Ficam acrescentados ao artigo 6º do Decreto-Lei n ° 406, de 31 de dezembro de 1968, os seguintes parágrafos:

Artigo 6º [...]

[...]

§ 3º A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

I – ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores, promovidas com a mercadoria ou seus insumos;

II – ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;

III – ao produtor industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;

IV – aos transportadores, depositários e demais encarregados de guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4º Caso o responsável e o contribuinte substituído esteja estabelecido em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.” (Artigo 3º Lei Complementar n°44)

Anos mais tarde em 1988, quando a atual Constituição foi promulgada, ainda restavam dúvidas acerca do assunto, e como disposto no artigo 155, §2º, XII, “b”, da carta magna, seção que trata sobre os impostos que cabe aos Estados e Distrito Federal instituir, cabia a lei complementar e a Constituição regular corretamente sobre a substituição tributária, e esta deveria ser editada no prazo de 60 dias.

Mas isso não aconteceu e foi então que em 14 de dezembro de 1988, os Estados e o Distrito Federal fixaram o Convênio ICMS n ° 66, que além de dispor sobre a substituição tributária entre os estados, dispunha também sobre o pagamento do imposto antecipado. Isso fica claro no artigo 25 do referido Convênio:

“Artigo 25. A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:

I – industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;  
II – produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüentes.” (Artigo 25 do Convênio ICMS 66/1988)

Mas ainda sim, mesmo após anos de utilização dos estados do disposto no Convênio, regulando sobre a comercialização entre esses das mercadorias na sistemática, a substituição tributária ainda não continha peso de lei, nem base legal expressa para sua existência.

Por isso, anos mais tarde pela Emenda Constitucional n ° 3 de 1993, foi incluído no artigo 150 da Constituição Federal que dispõe sobre as vedações e limitações do poder de tributar, o § 7º que cita:

“Artigo 150. [...]

[...]

§ 7º 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 imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”(Artigo 150 CF – Emenda Constitucional nº. 33/1993)

Assim ficou clara e legal a substituição tributária e a antecipação do imposto recolhido por terceira pessoa em casos em que o fato gerador ocorresse posteriormente.

Anos mais tarde após a Emenda Constitucional, a tão esperada Lei Complementar foi editada, sendo esta de n ° 87, no dia 13 de setembro de 1996, que além de estabelecer o que já estava previsto no § 7º do artigo 150, trouxe observações que deveriam ser obedecidas pelos Estados e Distrito Federal para instituição de lei estadual sobre o já ICMS e sobre a substituição tributária, prevendo que esta dependeria de Convênio ou Protocolo entre os Estados envolvidos para ser devidamente utilizada, devendo ter sempre como base a Lei Complementar, podendo estes apenas acrescentar pontos não abordados na lei complementar, em suas leis estaduais.

Um exemplo de lei estadual decorrente da autorização expressa no artigo 155, §2º, XII, “b”, e do acrescido artigo 3º do decreto Lei 406/1968, e base primária do presente estudo, é a Lei 6.374 de 1º de março de 1989, lei esta que regula o ICMS no Estado de São Paulo.

A referida Lei estadual tem o artigo 8º e o artigo 28 como reguladores da substituição tributária, sendo que o primeiro dispõe sobre quem são os sujeitos passivos por substituição e descreve a série de contribuintes responsáveis pelo recolhimento do imposto, um exemplo previsto na lei é o disposto sobre a sujeição passiva para as empresas distribuidoras de lubrificantes ou de combustível no inciso III:

“Artigo 8º. São sujeitos passivos por substituição:

[...]

III – a empresa distribuidora de lubrificantes ou de combustível, líquido ou gasoso, relativamente ao imposto devido pelas operações anteriores e posteriores, desde que a produção ou importação, conforme o caso, da mercadoria e de seus insumos até a sua entrega ao consumidor final;” (Artigo 8º Lei 6.374/89)

Já no artigo 28, é fixada a base de cálculo em que a responsabilidade é atribuída em relação as operações subsequentes, bem como da margem de lucro atribuída ao produto:

[...]

“Artigo 28. No caso de sujeição passiva por substituição, com responsabilidade atribuída em relação às operações ou prestações subsequentes, a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente.

[...]

Artigo 28-A - Na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações ou prestações subsequentes será:

I - o valor da operação ou prestação praticado pelo sujeito passivo por substituição tributária ou pelo contribuinte substituído intermediário, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado estabelecido conforme disposto no artigo 28-C;

(Artigo 28 Lei 6.374/89 - Redação dada ao artigo pela Lei [12.681/07](#), de 24-07-2007; DOE 25-07-2007 - RICMS)

A partir de então, tendo como base a lei estadual n ° 6374/89 começaram a ser firmados vários protocolos entre o estado de São Paulo e outros estados interessados na aplicação da substituição tributária em operações em que o remetente e contribuinte era o estado paulista com destino a contribuintes de outros estados, bem como operações realizadas por remetentes de outras unidades da federação com destino ao estado paulista.

Um exemplo a ser citado é o Protocolo ICMS-11/91, de 21 de maio de 1991, onde o estado de São Paulo juntamente com os estados de do Acre, Bahia, Espírito Santo, Mato Grosso, Mato grosso do Sul, Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Santa Catarina, firmaram o referido acordo onde prevêm a substituição tributária em operações interestaduais com refrigerante, cerveja, inclusive chope e água, promovidas pelo contribuinte paulista com destino a um contribuinte localizado em um desses estados citados anteriormente, como também operações realizadas por remetente de outra unidade da federação com destino a estabelecimento paulista.

Vários acordos foram firmados entre o estado de São Paulo e os demais estados, e a partir desses que os primeiros produtos e serviços passaram a circular na sistemática da substituição tributária, mas foi somente com a Lei 9.176 de 2 de outubro de 1995, alterando a

Lei 6.374/89 que os primeiros produtos foram realmente denominados mercadorias sujeitas a substituição tributária, sendo estes os principais: fumo ou seus sucedâneos manufaturados, cimento, bebidas como refrigerante, cerveja, água, sorvete, frutas como amêndoa, avelã, castanha, noz, pêra ou maçã estrangeira, veículos automotores, pneumáticos e afins, tintas vernizes e outros produtos da indústria química, bem como petróleo, combustível ou lubrificantes, e seus derivados, álcool e carburante, vendas realizada de porta em porta ou vendas em banca de jornal.

Em 30 de novembro de 2000, tendo como base a Lei n ° 6.374/89 com suas alterações e a Lei Complementar n ° 87/96, através do Decreto n °45.490, foi aprovada nova alteração ao Regulamento do ICMS – RICMS no estado de São Paulo, com o objetivo de regular e simplificar a aplicação da Lei 6.374/89 e suas alterações posteriores.

“Artigo 1 ° - Fica aprovado o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS anexo a este decreto” (Decreto 45.490/2000-RICMS)

A substituição tributária passou a ter um considerável destaque no Regulamento sendo reservada à sua disciplina as disposições do Livro II , que regulam sobre a sujeição passiva por substituição, sobre a suspensão, diferimento e sobre o pagamento antecipado do imposto, sendo reservados aos temas seções e subseções que se estendem do artigo 261 ao artigo 426. Os primeiros produtos enquadrados na substituição tributária possuíam dentro do capítulo I do referido regulamento disposições sobre a responsabilidade pelo pagamento do imposto, como também sobre a base de calculo determinada e sobre aos percentuais das margens de valor agregado referente a cada produto.

Ao longo dos anos alterações foram sendo feitas no Regulamento ICMS, e após o advento das Leis 12.681 de 24 de julho de 2007 e a Lei 13.291 de 22 de dezembro de 2008, alterando parte da Lei 6.374/89, novos produtos foram incluídos no regime da substituição tributária dentro do estado de São Paulo, alterando o artigo 313 do Regulamento, onde foram acrescentados os artigos 313-A a 313-Z20.

Na Lei 12.681, os novos produtos foram regulados através dos decretos:

- Medicamentos – decreto 52.364 de 13/11/2007
- Bebidas Alcoólicas - decreto 52.634 de 13/11/2007
- Produtos da Indústria Alimentícia – decreto 52.921 de 18/04/2008
- Ração Animal – decreto 52.804 de 13/03/2008
- Produtos de Perfumaria – decreto 52.364 de 13/11/2007

- Produtos de Higiene Pessoal – decreto 52.364 de 13/11/2007
- Produtos de Limpeza – decreto 52.804 de 13/03/2008
- Produtos Fonográficos – decreto 52.804 de 13/03/2008
- Materiais de Construção e Congêneres – decreto 52.921 de 18/04/2008
- Autopeças – decreto 52.804 de 13/03/2008
- Lâmpadas Elétricas – decreto 52.804 de 13/03/2008
- Pilhas e Baterias – decreto 52.804 de 13/03/2008
- Papel – decreto 52.804 de 13/03/2008

Na Lei 13.291 os decretos foram os seguintes:

- Produtos de Papelaria – decreto 54.251 de 17/04/2009
- Produtos de Colchoaria – decreto 54.105 de 12/03/2009
- Ferramentas – decreto 54.105 de 12/03/2009
- Máquinas e Aparelhos Mecânicos, Elétricos Eletromecânicos e Automáticos – decreto 54.251 de 17/04/2009
- Materiais Elétricos – decreto 54.251 de 17/04/2009
- Artefatos de Uso Doméstico – decreto 54.251 de 17/04/2009
- Bicicletas – decreto 54.105 de 26/03/2009
- Brinquedos – decreto 54.251 de 17/04/2009
- Instrumentos Musicais – decreto 54.105 de 26/03/2009
- Produtos Eletrônicos, Eletroeletrônicos e Eletrodomésticos – decreto 54.338 de 15/05/2009 (RICMS/2000)

Novos produtos estão previstos para 2010, sujeitos a substituição tributária no estado de São Paulo, já que a sistemática de recolhimento tem se mostrado efetivo meio de arrecadação do ICMS pelos agentes governantes no estado e a tendência é que pouco a pouco, os principais produtos estejam enquadrados na substituição tributária.

## **1.2 Conceitos sobre Substituição Tributária**

### **1.2.1 Substituição Tributária**

Substituição Tributária é a atribuição da responsabilidade do recolhimento do tributo a terceiro que não realizou o Fato Gerador, mas está indiretamente interligado ao responsável pela ocorrência do fato.

## **1.2.2 Sujeitos da Substituição Tributária**

### **1.2.2.1. Sujeito Ativo da Substituição Tributária**

Tem-se por Sujeito Ativo da Substituição Tributária a Pessoa Jurídica de Direito Público, competente a exigir o cumprimento da obrigação tributária, ou seja, o credor da obrigação. O Sujeito Ativo da obrigação é na maioria das vezes o Estado, tecnicamente chamado de Fisco, Erário, Fazenda Pública, entre outros.

### **1.2.2.2. Sujeito Passivo da Substituição Tributária**

Compete ao Sujeito Passivo da Substituição, prestar o objeto da obrigação tributária ao Sujeito Ativo, ou seja, o credor. Essa prestação será principal, quando do recolhimento do tributo, e acessória, quando da prestação das obrigações acessórias.

Existem duas espécies de sujeito passivo da obrigação principal:

**1.2.2.2.1 Contribuinte:** sujeito passivo diretamente relacionado ao fato gerador, é o devedor do tributo.

**1.2.2.2.2 Responsável:** é a pessoa que indiretamente tem vínculos com o fato gerador da obrigação, porém, não é o gerador da obrigação tributária, mas é eleito pelo fisco para o cumprimento da obrigação principal. O CTN (Código Tributário Nacional), em seu artigo 128, trata da figura do responsável tributário

“Artigo 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-se a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação” (Artigo 128 do CTN)

A sujeição passiva por responsabilidade é dividida em outras duas modalidades: responsabilidade por transferência e responsabilidade por substituição.

### **1.2.2.2.3 Responsabilidade por transferência**

Em razão de algum fator (morte, sucessão, falência, etc.) a obrigação tributária seja do contribuinte ou do responsável, é transferida a uma terceira pessoa, que também será denominada responsável.

### **1.2.2.2.4 Responsabilidade por Substituição**

Por determinação legal, já é atribuída a terceira pessoa a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, mesmo antes da ocorrência do fato gerador.

A responsabilidade por transferência ou por substituição já é determinada pelo legislador no momento da edição das normas jurídicas. Se sujeição passiva acontecer posteriormente ao fato gerador, a responsabilidade será por transferência; se a sujeição passiva acontecer posterior ao fato gerador, a responsabilidade será por substituição.

### **1.2.3 Modalidades da Substituição Tributária**

#### **1.2.3.1 Antecedente**

Na Substituição Tributária Antecedente, o responsável pelo recolhimento do tributo, é um terceiro que recebe a mercadoria, e tem a obrigação do recolhimento das operações anteriormente efetuadas. Essa modalidade da Substituição Tributária consiste em prorrogação, ou seja, diferimento do pagamento do tributo.

#### **1.2.3.2 Concomitante**

É a determinação do recolhimento do tributo no momento em que ocorre a prestação do serviço. Essa modalidade aplica-se, nos casos de Serviços de Transporte, onde a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é atribuída ao tomador ou terceiro que esteja envolvido na prestação.

#### **1.2.3.3 Subseqüente**

Substituição Tributária Subseqüente é a atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo na operação própria e todas as outras operações posteriores ainda não ocorridas. Essa modalidade, popularmente conhecida como “Substituição Tributária para Frente”, é a mais conhecida e utilizada. Sua base legal encontra-se no §7º do artigo 150 da EC nº 3, de 17.03.1993 da Constituição Federal:

“Artigo 150. [...]

[...]

§ 7º 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.”

### **1.2.4 Contribuintes**

#### **1.2.4.1 Substituto**

Conceitua-se por Substituto Tributário, o contribuinte responsável pela retenção e pagamento do tributo incidente sobre as mercadorias, seja a operação antecedente, concomitante ou subsequente.

Em regra, substituto tributário é o Fabricante ou Importador da mercadoria.

#### **1.2.4.2 Substituído**

Substituído é aquele contribuinte que recebe a mercadoria já com o imposto retido e recolhido pelo contribuinte Substituto.

#### **1.2.5. Convênios e Protocolos**

Para que a Substituição Tributária seja aplicada dentro do próprio Estado, é necessário, lei Estadual que a regule, porém, para que esse regime seja aplicado de forma interestadual, é necessário Convênio ou Protocolo que o institua.

##### **1.2.5.1 Convênios**

Para que o regime de tributação da Substituição Tributária vigore em todos os Estados da Federação e no Distrito Federal, é necessário Convênio devidamente assinado e validado através do Conselho Nacional de Políticas Fazendárias (CONFAZ).

Convênio é um acordo firmado entre todos os Estados e o Distrito Federal, para que a mercadoria sujeita ao Regime de Substituição Tributária adquirida de outros Estados, receba os tratamentos adequados a esse regime.

Vale ressaltar que, nem todos os Estados estão obrigados a assinarem os Convênios. A própria legislação os autoriza, em alguns casos, a optarem ou não a adesão ao Convênio a medida que lhes for interessante. Porém, há outros Convênios que através da própria legislação são obrigatórios a todos os Estados da Federação e ao Distrito Federal.

##### **1.2.5.2 Protocolos**

São acordos firmados apenas por alguns Estados da Federação, também regido pelo Conselho Nacional de Políticas Fazendárias (CONFAZ), e têm a finalidade de determinar alguns incentivos fiscais e regime de tributação nas operações sejam elas internas ou interestaduais.

Um bom exemplo da utilização dos Protocolos é o momento em que o contribuinte adquire mercadoria fora do Estado, e a mesma deveria ter o imposto devidamente retido na saída de seu Estado de origem, porém isso não aconteceu. Automaticamente, o responsável

pela aquisição da mercadoria seja atacadista ou varejista, torna-se responsável pelo recolhimento do imposto antecipado.

### **1.2.5.3 Diferenças entre Convênios e Protocolos.**

Os Protocolos foram instituídos de maneira apenas fiscalizadora. Sua legislação não tem poderes bastantes para aumentar, reduzir ou extinguir benefícios fiscais.

Já os Convênios têm por objetivos principais, o incentivo fiscal, portanto sua legislação tem autoridade para aumentar e conceder e instituir benefícios.

## **CAPÍTULO 2 – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS DO REGIME PERIÓDICO DE APURAÇÃO E REGIME ESPECIAL DE RECOLHIMENTO DE ARRECAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE – “SIMPLES NACIONAL”**

## **2.1 Apuração do ICMS no Regime Periódico de Apuração**

No Regime Periódico de Apuração a apuração do ICMS tem como base a diferença entre os créditos decorrentes das entradas de mercadorias e os débitos referentes às saídas, ou seja o imposto devido nas operações de venda deduzido o valor recolhido nas aquisições de mercadorias, devendo-se observar também, os ajustes decorrentes de outros débitos, estorno de créditos, outros créditos e estorno de débitos.

Se ao final da apuração do período, o saldo em referencia for devedor, o contribuinte deverá recolher a diferença através da Guia de Apuração de Receitas Estaduais – GARE no prazo fixado pelo Governo Estadual. Caso o saldo apurado seja credor, o mesmo deverá ser transferido para o período seguinte. Em ambos os casos, o montante deverá ser declarado ao fisco.

Essa apuração deve ser feita, salvo disposição em contrário, mensalmente, no último dia do período em que ocorre a mesma.

## **2.2 Apuração do ICMS no Regime Especial de Recolhimento de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – “Simples Nacional”**

As Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, enquadradas no Regime Especial de Recolhimento de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte ou “Simples Nacional”, possuem um sistema de apuração do ICMS diferente das empresas do Regime Periódico de Apuração.

As empresas do “Simples Nacional” tem a alíquota definida de acordo com a média da Receita Bruta Total dos últimos 12 (doze) meses, ou seja, impostos como o ICMS, PIS, COFINS, INSS, IPI, ISS, IRPJ e CSLL, tem suas alíquotas reduzidas originando uma nova alíquota total que será aplicada sobre a Receita Bruta mensal da empresa, variando de 4% a 11,61%, sendo que destes valores o ICMS varia de 1,25% a 3,95%.

## **2.3 Antes da Substituição Tributária**

A dificuldade de entendimento do Instituto, bem como a falta de previsão legal antes do advento da Constituição Federal de 1988, eram alguns dos motivos para a não aplicação da Substituição Tributária nos diversos setores da economia. Por esse motivo, havia certa resistência entre os Estados no que diz respeito a implantação da sistemática através da celebração de acordos em convênios e protocolos, por isso a introdução de produtos na

Substituição Tributária tardou a acontecer, sendo o Estado de São Paulo um dos pioneiros na celebração desses acordos.

Assim durante muitos anos após a promulgação da Constituição Federal de 1946, que dava previsão legal para impostos Estaduais, bem como para o antigo ICM, não se falava em substituição tributária, por isso os contribuintes eram responsáveis pelo recolhimento do imposto devido em suas próprias operações.

### 2.3.1 Da Base de Calculo

A Base de Calculo do ICMS nas empresas optantes pelo Regime Periódico de Apuração, antes da Substituição Tributária, era formado pelo Valor Total dos Produtos adicionado dos valores referentes à Frete e Despesas Acessórias, e a esse valor era aplicado alíquota interna do ICMS.

$$B.C = (\text{Valor Total dos Produtos} + \text{Frete} + \text{Outras Despesas}) \times \text{Alíquota Interna}$$

Cada contribuinte era responsável pelo pagamento do ICMS referente às operações próprias, ou seja, no momento da emissão da Nota Fiscal, havia o destaque do ICMS em todas as etapas da operação, desde a Indústria até o Consumidor Final.

No momento da Aquisição da Mercadoria, o contribuinte tinha o direito de se creditar do valor do imposto destacado na Nota Fiscal e conseqüentemente no momento da operação de venda de suas mercadorias ele teria débito do imposto. Na apuração do ICMS no final do período, seria confrontado os valores referentes aos créditos com os débitos do imposto, sendo assim teria como obrigação principal o recolhimento da diferença entre os valores. Essa obrigação ocorre somente quando na apuração, os débitos forem maiores que os créditos, do contrario, os créditos maiores que os débitos, ele teria créditos a serem transportados para o período subsequente.

Exemplo:

Valor Total dos Produtos = R\$ 2.000,00

Frete = R\$ 40,00

Despesas Acessórias = R\$ 4,50

Alíquota interna = 18%

Imposto devido na Operação Própria

$R\$ 2.000,00 + (R\$ 40,00 + R\$ 4,50) \times 18\% = R\$ 368,01$

Importante destacar que essa sistemática de apuração, ainda é usada pelas empresas, pois não são todos os produtos que estão enquadrados na Substituição Tributária, sendo assim, as empresas que comercializam ou industrializam esses produtos, ainda possuem direito a crédito no momento da aquisição e débito no momento da venda.

Já a Base de Cálculo do ICMS para as empresas optantes do Regime Especial de Recolhimento de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte ou “Simples Nacional”, como citado anteriormente, será a aplicação da alíquota correspondente a média da Receita Bruta Total dos últimos 12 meses, presente nas tabelas dos Anexos disponibilizados pelo Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

### **2.3.2 Obrigações acessórias**

A principal obrigação acessória para as empresas do Regime Periódico de Apuração, é a Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA. Nessa Declaração, são informados os valores referentes às aquisições de mercadorias, os créditos bem como outros créditos, e os valores da Venda de Mercadorias, os débitos resultantes das mesmas bem como outros débitos.

Os Valores referentes as Aquisições e Vendas de Mercadorias são devidamente separados por CFOPs, assim como as operações internas e interestaduais.

Para as empresas optantes do “Simples Nacional”, além da Declaração Anual do Simples Nacional ou DASN, onde são informados os valores correspondentes as operações, bem como os códigos relativos a essas, passa a vigorar a partir de outubro de 2010, a Declaração do Simples Nacional Relativa à Substituição Tributária e ao Diferencial de Alíquota – STDA, que contem, entre outras informações, o valor de ICMS devido em decorrência da diferença de alíquota interna e interestadual nas entradas, o ICMS devido a título de antecipação tributária do pagamento do imposto e o ICMS devido a título de Substituição Tributária relativas as operações internas.

## **2.4 Após a Substituição Tributária**

Após o advento da Lei 5.172, quando passou a vigorar o CTN, muitas foram as polemicas acerca do regime da sujeição passiva da substituição tributaria, gerando grande discussão sobre sua legalidade e constitucionalidade, sendo objeto de diversas batalhas

judiciais, até inclusão da matéria na Constituição Federal de 1988 tornando-a expressa sua autorização.

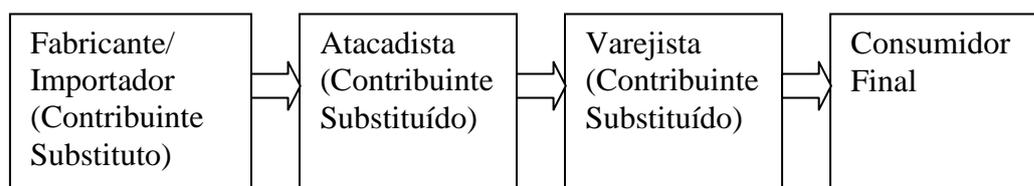
Com intuito evidente das entidades competentes na arrecadação efetiva do ICMS e como meio de controle e fiscalização, surge a Substituição Tributária, bem como a introdução de determinadas mercadorias nessa sistemática. Os Estados passaram a ter através dos Protocolos, Convênios e Leis Estaduais respectivas, papel importante na aplicação e intensificação dessa sistemática.

Como é o objetivo do presente estudo, falaremos apenas da Substituição Tributária e sua introdução no estado de São Paulo tendo como base a Lei 6.374/89 que dispõe sobre o ICMS e a sujeição passiva, bem como a Lei 12.681/07 e a Lei 13.291/08 que regulamentam a implementação de novos produtos nesse regime dentro do Estado, bem como da hipótese mais complexa da sistemática, a Substituição Tributária Subseqüente (para frente).

#### **2.4.1 – Substituição Tributária Subseqüente.**

Nessa modalidade, o sujeito passivo recolhe o imposto devido nas operações próprias e nas subseqüentes até que chegue ao consumidor final. Existe uma retenção e antecipação do recolhimento do imposto pelo “substituto” em relação a fato gerador ainda não ocorrido.

##### **2.4.1.1 Operações Internas:**



Nas operações Internas, o Fabricante ou Importador são os contribuintes Substitutos, ou seja, substituem o Atacadista e o Varejista no recolhimento do ICMS até o Consumidor Final. O Atacadista no momento da emissão da nota fiscal de saída para o Varejista ou Consumidor Final, não destaca o ICMS, assim como as operações efetuadas do Varejista para o Consumidor Final, tendo em vista que o imposto foi recolhido antecipadamente pelo Fabricante ou Importador.

##### **2.4.1.1.1 Da Base de Calculo**

A Base de Calculo da Substituição Tributária do ICMS na hipótese de antecipação, pode ser determinada por autoridade competente, sugerida pelo Fabricante ou Importador, ou

na falta de alguma dessas hipóteses, deve-se obedecer fórmula prevista em Lei para sua formação.

Na base de cálculo determinada por autoridade competente, a base de cálculo do imposto retido antecipadamente, corresponde ao preço final para o consumidor, podendo ser este nas hipóteses de único ou máximo. O valor é divulgado pela Secretaria da Fazenda por meio de portaria CAT específicas para cada produto, isso fica claro no § 2º do artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996:

“Artigo 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:  
§ 1º [...];  
§ 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.”

A lei refere-se também a base de cálculo quando o preço final ao consumidor é sugerido pelo fabricante ou importador, podendo este ser adotado desde que haja apresentação formal de pedido, nos termos estabelecidos pela Secretaria da Fazenda, documentado por cópias das notas fiscais que comprovem o preço praticado, caso o pedido seja deferido, o preço sugerido será praticado somente após ser editada legislação corresponde para isso.

Porém é mais comum a inexistência de preço final único ou máximo sugerido por autoridade ou pelo fabricante ou importador, neste caso a base de cálculo será o preço praticado pelo sujeito passivo acrescidos dos valores correspondentes a frete, carreto, seguro, IPI e outros encargos transferíveis ao adquirente como também da margem de valor agregado estabelecido pela legislação competente sendo este específico para cada tipo de mercadoria, fixado após levantamento dos preços praticados no mercado adotando-se média ponderada para a coleta, como também através de acordos celebrados entre o Estado de São Paulo e as outras unidades da federação.

O IVA-ST a ser aplicado aos novos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária incluídos na sistemática a partir de 2008, são divulgados através de Portarias CAT pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Então teríamos a seguinte fórmula para determinação da base de cálculo da substituição tributária:

$$B.C. ST = ( Valor da mercadoria + IPI + Frete + Outras Despesas) \times ( 1+IVA-ST)$$

O imposto a ser pago pelo sujeito passivo será a diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo do ICMS, já com adição da margem de valor agregado, subtraído o valor do imposto devido na operação própria do substituto. Assim a fórmula a ser aplicada para determinação do imposto a ser retido antecipadamente seria:

$$\text{ICMS-ST} = \text{B.C. ST} \times \text{Alíquota interna} - \text{ICMS operação própria}$$

Exemplo:

Preço do produto = R\$ 2.000,00

IVA-ST = 40%

Alíquota interna = 18%

Imposto devido na Operação Própria

R\$ 2.000,00 x 18% = R\$ 360,00

Base de Cálculo para retenção

B.C ST = (R\$ 2.000,00) x ( 1 + 40%) = R\$ 2.800,00

Imposto retido

ICMS – ST = R\$ 2.800,00 x 18% - R\$ 360,00 = R\$ 144,00

Preço do produto	R\$ 2.000,00
B.C. op. Própria	R\$ 2.000,00
(+) IVA – ST 40 %	R\$ 800,00
B.C. ST	R\$ 2.800,00
(x) Alíquota 18%	R\$ 504,00
(-) ICMS op. Própria ( R\$ 2.000,00 x 18%)	<u>R\$ 360,00</u>
<b>(=) ICMS retido</b>	<b>R\$ 144,00</b>

Analisando o exemplo anterior, se não houvesse a substituição tributária o Fabricante ou Importador, recolheria apenas o imposto decorrente da operação própria, ou seja, aplicação

da alíquota de 18% sobre a Base de Cálculo do Imposto que seria o Preço de Venda do Produto ( $R\$ 2.000,00 \times 18\% = R\$ 360,00$ ).

Por sua vez, o comerciante Atacadista ou Varejista no momento da aquisição da mercadoria teria direito a crédito do Imposto recolhido pelo Fabricante ou Importador ( $R\$ 360,00$ ) e no momento da venda, iria se debitar do imposto referente a sua operação, ou seja, aplicação da alíquota de 18% referente ao ICMS, sobre o Valor do Produto no momento da Compra acrescido um Lucro de 40% ( $R\$ 2.000,00 + R\$ 800,00 \times 18\% = R\$ 504,00$ ), tendo como valor a recolher, a diferença entre o crédito e o débito do imposto ( $R\$ 504,00 - R\$ 360,00 = R\$ 144,00$ ).

A diferença é que com a Substituição Tributária, o imposto que seria recolhido pelo comerciante ( $R\$ 144,00$ ), é antecipadamente retido pelo Fabricante ou Importador, ficando este responsável pela obrigação do recolhimento. Neste caso, o comerciante ao receber a mercadoria não terá direito a creditar-se do imposto pago pelo Fabricante ou Importador nem debitar-se no momento da venda. Sendo assim, não se fala em débito e crédito quando da existência da Substituição Tributária.

Na emissão da Nota Fiscal pelo Fabricante ou Importador, existe o destaque do ICMS referente a operação própria e o ICMS referente a Substituição Tributária. Já na Nota Fiscal emitida pelo comerciante, não haverá o destaque do imposto referente a operação própria como também da substituição tributária, contendo apenas a título de informação a Base de Cálculo e o Imposto Retido no campo das Informações Complementares.

#### **2.4.1.2 Operações Interestaduais**

Nas operações interestaduais, pode haver retenção antecipada, desde que haja acordo através de protocolos ou convênios entre os estados e certas situações sejam observadas como:

- a) A retenção do ICMS na nota fiscal só deverá ser feita se houver acordo com o outro estado;
- b) O remetente deverá reter e repassar o ICMS ao estado de destino, mensalmente, se tiver inscrição no outro estado como substituto, ou por nota fiscal emitida através da GNRE- Guia Nacional de Recolhimentos de Tributos Especiais e sendo assim a guia deverá sempre estar em nome do remetente.

Nos casos em que não existem acordos através de Protocolos ou Convênios entre os estados, mas há exigência do adquirente pelo recolhimento antecipado, a GNRE será em

nome do adquirente, e o remetente não poderá colocar a informação do ICMS retido em sua nota fiscal.

#### 2.4.1.2.1 Da base de cálculo

A base de cálculo da Substituição Tributária do ICMS nas operações interestaduais obedece a mesma fórmula aplicada as operações internas, porém com relação ao ICMS-ST a alíquota interna a ser aplicada será a do estado do destinatário, e o ICMS da operação própria será calculado de acordo com a alíquota interestadual correspondente, sendo 12% ou 7%.

Exemplo:

Preço do produto = R\$ 3.500,00

IVA-ST = 40%

Alíquota interestadual = 12%

Alíquota interna do estado de destino = 25%

Imposto devido na operação própria

$R\$ 3.500,00 \times 12\% = R\$ 420,00$

Base de cálculo da Substituição Tributária

$R\$ 3.500,00 \times (1 + 40\%) = R\$ 4.900,00$

Imposto retido

$ICMS-ST = R\$ 4.900,00 \times 25\% - R\$ 420,00 = R\$ 805,00$

Preço do produto	R\$ 3.500,00
B.C. op. Própria	R\$ 3.500,00
(+) IVA - ST 40%	R\$ 1.400,00
B.C. ST	R\$ 4.900,00
(x) Alíquota interna 25%	R\$ 1.225,00
(-) ICMS op. Própria ( R\$ 3.500,00 x 12% )	R\$ 420,00
<b>(=) ICMS retido</b>	<b>R\$ 805,00</b>

#### 2.4.1.3 Escrituração Contribuinte Substituto

O responsável pela retenção do imposto, ou seja sujeito passivo pela substituição tributária, deve obedecer o que cita o artigo 275 do Regulamento do ICMS –RICMS do estado de São Paulo, para a devida escrituração do documento fiscal no Registro de Saídas, conforme segue:

“Artigo 275 - O sujeito passivo por substituição escriturará o documento fiscal no livro Registro de Saídas, conforme segue (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Ajuste SINIEF-4/93, cláusula quarta):

I - nas colunas adequadas, os dados relativos à operação ou prestação própria, na forma prevista neste regulamento;

II - na coluna "Observações", na mesma linha do registro de que trata o inciso anterior, o valor do imposto retido e o da respectiva base de cálculo, referidos no artigo 273, com utilização de colunas distintas para essas indicações, sob o título comum "Substituição Tributária".

Com relação a apuração do ICMS retido antecipadamente, o sujeito passivo apurará os valores no ultimo dia do período no Livro Registro de Apuração do ICMS, em folha subsequente à da referente as suas operações próprias, onde deve constar a expressão “Substituição Tributária” e nos campos “ Debito do Imposto”, Crédito do Imposto” e “Apuração dos Saldos” deverá lançar:

I – o valor registrado na coluna “Observações” do livro de Registro de Saídas, na forma do item II do subitem 11.1, no campo “Por Saídas com Debito do Imposto”,

II – o valor registrado na coluna “Observações” do livro Registro de Entradas, no campo “Por Entradas com Credito do Imposto”.

## **2.5 Antecipação Tributaria**

Nas entradas de mercadorias no estado de São Paulo, não havendo acordo, o contribuinte deverá efetuar o recolhimento antecipadamente do imposto relativo a sua operação própria como também na situação de sujeito passivo, pelas operações subsequentes.

### **2.5.1 Cálculo do imposto**

Para o cálculo do imposto devido pelo responsável, deve ser observado o artigo 426-A, parágrafo § 2º do RICMS, respeitando as fórmulas indicadas para recolhimento por antecipação e sua base de cálculo.

De acordo com o Regulamento, caso o preço a consumidor, seja fixado por autoridade competente ou sugerido pelo fabricante ou importador sendo aprovado e divulgado pela Secretaria da Fazenda, o imposto devido será apurado multiplicando-se a base de cálculo sugerida pela alíquota interna, deduzindo-se o valor do imposto cobrado anteriormente, através da utilização da fórmula abaixo:

$$\text{IA} = (\text{BC} \times \text{Aliq.}) - \text{IC}$$

Onde:

IA é o imposto a ser recolhido por antecipação

BC a base de cálculo fixada ( preço sugerido x quantidade)

Aliq. é a alíquota interna

IC é o imposto cobrado anteriormente

Quando a base de cálculo para a substituição tributária seja determinada por margem de valor agregado, a fórmula a ser utilizada será:

$$\text{IA} = \text{VA} \times (1 + \text{IVA-ST}) \times \text{Aliq.} - \text{IC}$$

Onde:

IA é o imposto a ser recolhido por antecipação

VA é valor relativo a entrada, acrescido dos valores como frete, carreto, seguro e impostos e encargos suportados pelo contribuinte

IVA-ST é o índice de valor agregado

Aliq. é a alíquota interna

IC é o imposto cobrado anteriormente

### **2.5.2 IVA-ST Ajustado**

Quando a entrada de mercadoria for proveniente de outra unidade da federação e não existindo acordo entre os estados, sendo a mercadoria comercializada com alíquota interna

superior a 12%, o adquirente paulista deverá utilizar o IVA-ST Ajustado através da seguinte fórmula:

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + \text{IVA-ST original}) \times (1 - \text{Aliq. Inter.}) / (1 - \text{Aliq. Intra})] - 1$$

Onde

IVA-ST original é o IVA-ST aplicável normalmente em operações internas

Aliq. Inter é a alíquota interestadual

Aliq. Intra é a alíquota aplicada no estado

Exemplo:

Considerando a aquisição de produtos de perfumaria, citado anteriormente, cujo IVA-ST original seja 31% e a alíquota interna seja 25%, teremos:

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + 31\%) \times (1 - 12\%) / (1 - 25\%)] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + 0,31) \times (1 - 0,12) / (1 - 0,25)] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = [1,31 \times (0,88 / 0,75)] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = [1,31 \times 1,1733] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = 1,5370 - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = 0,5370 \text{ ou } 53,71\%$$

O mesmo cálculo para ajustar o IVA-ST deve ser obedecido quando o contribuinte paulista realiza vendas para outros estados, existindo acordo entre esses. O IVA-ST deve ser ajustado para a alíquota interna do estado de destino.

#### Exemplo de cálculo do imposto com IVA-ST ajustado

Tomando como base o IVA ajustado calculado no exemplo anterior e como suposição a aquisição interestadual 100 unidades do mesmo produto, no valor de R\$ 3,00/unidade, totalizando R\$ 300,00 em produtos, mais frete, seguros e demais encargos, teremos um total de R\$ 350,00. A alíquota interestadual é de 12%, e o valor do ICMS destacado na nota fiscal de aquisição é de R\$ 36,00.

$$\text{IA} = \text{VA} \times (1 + \text{IVA-ST}) \times \text{Aliq.} - \text{IC}$$

$$IA = 350,00 \times ( 1 + 53,71\% ) \times 25\% - 36,00$$

$$IA = 350,00 \times ( 1,5371 ) \times 0,25 - 36,00$$

$$IA = 537,98 \times 0,25 - 36,00$$

$$IA = 134,49 - 36,00$$

$$IA = 98,49$$

O recolhimento do imposto por antecipação deverá acontecer no momento da entrada da mercadoria em território paulista, através da Guia de Arrecadação Estadual -GARE – ICMS com código específico 063-2 sendo este para outros recolhimentos especiais. Para maiores informações, é obrigatória a descrição do número da nota fiscal como também o CNPJ do remetente no corpo da guia no campo informações complementares.

O recolhimento também poderá ser efetuado antes da entrada da mercadoria em território paulista, através da GNRE – Guia de Recolhimentos Estaduais que indicará o código de receita 10008-0 e além das informações sobre a nota fiscal emitida e CNPJ do remetente, também deverá conter CNPJ e dados cadastrais do contribuinte paulista, pois este é o responsável pelo recolhimento e não o remetente.

### **2.5.3 Aquisição de Contribuintes enquadrados no “Simples Nacional”**

Para a devida compreensão da aplicação da Substituição Tributária nas empresas optantes do Simples Nacional , se faz necessário a análise do § 3º do artigo 426-A que cita:

“Artigo 426-A [...]

§ 3º - Tratando-se de mercadoria remetida por contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - “Simples Nacional”, o imposto cobrado na operação anterior a que se refere a alínea “e” do item 1 e o item 2 do § 2º será, na hipótese de o contribuinte paulista estar: (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 54.135, de 17-03-2009; DOE 18-03-2009; Efeitos para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009)

1 - enquadrado no Regime Periódico de Apuração - RPA, o valor do crédito do imposto indicado no campo “Informações Complementares” ou no corpo do documento fiscal relativo à entrada (Lei Complementar federal 123/06, art. 23);

2 - sujeito às normas do “Simples Nacional”, o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação ou prestação própria do remetente (Lei Complementar federal 123/06, art. 13, §1º, XIII, “a” e “g”, e § 6º). (Redação dada ao item pelo Decreto 54.650, de 06-07-2009, DOE 07-08-2009; efeitos a partir de 01-08-2009)”

Com base no referido artigo, quando se trata de operações onde a mercadoria é remetida por contribuinte sujeito as normas do Regime Especial de Recolhimento de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – “Simples Nacional” o imposto cobrado na operação anterior ( IC ) indicado na fórmula para cálculo, depende do Regime Tributário em que o responsável está enquadrado, ou seja, se enquadrado no Regime Periódico de Apuração – RPA, será o valor do crédito do imposto indicado no corpo do documento fiscal ou no campo “Informações Complementares” do documento fiscal, como cita o item 1 do artigo, porém quando o responsável pelo recolhimento por antecipação também está sujeito ao “Simples Nacional” será o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação ou prestação do remetente, de acordo com o Decreto 54.650 de 06-07-2009 que alterou a redação do item 2.

Antes do Decreto 54.650, o contribuinte paulista também enquadrado no “Simples Nacional”, tinha como imposto cobrado na operação a aplicação de 7% sobre o valor da operação própria do remetente. Após o Decreto essa porcentagem passou para 12%.

$$IA = VA \times ( 1 + IVA-ST ) \times Aliq. - IC$$

Onde:

IA é o imposto a ser recolhido por antecipação

VA é valor relativo a entrada, acrescido dos valores como frete, carreto, seguro e impostos e encargos suportados pelo contribuinte

IVA-ST é o índice de valor agregado

Aliq. é a alíquota interna

IC é o imposto cobrado anteriormente.

## **2.5.4 Escrituração do Contribuinte Substituído**

### **2.5.4.1 Operações Internas**

Nas entradas de mercadorias adquiridas dentro do estado, o contribuinte substituído com relação ao imposto retido deverá escriturar no Livro Registro de Entradas, na coluna “Outras” de “Operações sem crédito de Imposto”, como também no momento da saídas das mesmas, no Livro Registro de Saídas, “Operações sem Débito de Imposto”, utilizando a mesma coluna para a escrituração.

Assim como cita o artigo 278 do RICMS, o imposto retido antecipadamente, no momento da escrituração, não deverá ser incluído no valor da coluna “Outras” sendo mencionado apenas na coluna “Observações”.

Nas entradas de mercadorias adquiridas dentro do estado, o contribuinte substituído com relação ao imposto retido deverá escriturar no Livro Registro de Entradas, na coluna “Outras” de “Operações sem crédito de Imposto”, como também no momento das saídas das mesmas, no Livro Registro de Saídas, “Operações sem Débito de Imposto”, utilizando a mesma coluna para a escrituração.

#### **2.5.4.2 Operações Interestaduais**

De acordo com o Regulamento do ICMS, o contribuinte paulista é o responsável pelo recolhimento do imposto a ser retido no momento da entrada da mercadoria no estado, salvo se existir Convênio ou protocolo entre os estados, sendo de responsabilidade do remetente o recolhimento para o estado do estabelecimento destinatário. Recebendo a mercadoria, o contribuinte deverá seguir as orientações do artigo 277 inciso I e II do RICMS para a devida escrituração. O referido artigo cita:

Artigo 277 - O estabelecimento que, recebendo mercadoria diretamente de outro Estado, seja responsável pelo pagamento, por ocasião da entrada, do imposto incidente na sua própria operação de saída e nas subseqüentes, deverá escriturar o livro Registro de Entradas, conforme segue (Lei 6.374/89, [art. 67](#), § 1º):

I - nas colunas adequadas, os dados relativos à operação de aquisição, na forma prevista neste regulamento;

II - na coluna "Observações", na mesma linha do registro de que trata o inciso anterior, com utilização de colunas distintas sob o título comum "Substituição Tributária":

- a) o valor pago antecipadamente a título de imposto incidente sobre sua própria operação e a base de cálculo;
- b) o valor do imposto retido incidente sobre as operações subseqüentes e o da sua base de cálculo.

Com relação ao recolhimento antecipado feito em acordos entre os comerciantes através da Guia de Recolhimento Estaduais – GNRE, para facilitação do recolhimento no momento da entrada da mercadoria no estado, existe previsão no Regulamento sobre a devida menção do recolhimento no momento da escrituração, na coluna “Observações” no Livro de

Registro de Entradas, bem como no Registro de Apuração do ICMS. Esta previsão está indicada no inciso III do artigo 277:

“Artigo 277 [...]

III - o valor do imposto recolhido antecipadamente, por meio de guia de recolhimentos especiais, nos termos do artigo 426-A, sem prejuízo dos demais lançamentos previstos neste artigo, deverá ser escriturado no livro Registro de Entradas, na coluna "Observações", na mesma linha do registro relativo à respectiva entrada, com utilização de colunas distintas sob o título "Recolhimento Antecipado - Art. 426-A"

- a) a data do recolhimento;
- b) o código de receita utilizado;
- c) o valor recolhido.”

“§ 3º - Sem prejuízo dos lançamentos previstos no "caput" e no § 2º, o valor do imposto recolhido antecipadamente por meio de guia de recolhimentos especiais, nos termos do artigo 426-A, deverá ser escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS:

1 - o valor relativo à operação própria, no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos", com a expressão "Recolhimento Antecipado - Art. 426-A do RICMS";

2 - o valor relativo às operações subseqüentes, na forma prevista no artigo 281, no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos", com a expressão "Recolhimento Antecipado - Art. 426-A do RICMS.”

No momento da escrituração do Registro de Apuração, deve-se obedecer certas distinções sendo o estabelecimento atacadista ou varejista, ficando expressa no § 2º do artigo 277 do RICMS:

“Artigo 277 [...]

§ 2º - Os valores mencionados no inciso II serão totalizados no último dia do período de apuração para lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS, conforme segue:

1 - tratando-se de estabelecimento atacadista, inclusive distribuidor:

- a) o mencionado na alínea "a", no quadro "Débito do Imposto - Outros Débitos", com a indicação "Pagamento Antecipado - Art. 277 do RICMS", juntamente com a escrituração de suas operações próprias;
- b) o mencionado na alínea "b", na forma prevista no artigo 281;

2 - tratando-se de estabelecimento varejista, mediante lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro "Débito do Imposto - Outros Débitos", com a expressão "Pagamento Antecipado - Art. 277 do RICMS”.

Como mencionado no §2º, o estabelecimento atacadista fica obrigado, em folha posterior a das suas operações próprias, escriturar o valor do imposto devido nas operações subseqüentes, assim como cita a alínea b do inciso II, com relação as informações escrituradas no campo observações no Registro de Entradas.

#### **2.5.4.3 Escrituração pelo contribuinte enquadrado no “Simples Nacional”**

A escrituração do Registro de Entradas das empresas sujeitas as normas do Regime Especial de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – “Simples Nacional” deve ser efetuada da mesma forma que os contribuintes do Regime Periódico de Apuração, porém, deve-se observar o § 4º, item 2 do artigo 277 do RICMS-SP que cita:

“Artigo 277 [...]

§ 4º - Tratando-se de contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - "Simples Nacional", não sendo aplicável a antecipação de recolhimento prevista no "caput" do artigo 426-A: (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 52.742, de 22-02-2008; DOE 23-02-2008; Efeitos a partir de 01-02-2008)

2 - os valores mencionados no inciso II serão totalizados no último dia do período de apuração e recolhidos por meio de guia de recolhimentos especiais, conforme disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, até o último dia útil da primeira quinzena do mês subseqüente ao da ocorrência das entradas, não se aplicando o disposto no § 2º.”

De acordo com o § 4º do artigo, os contribuintes optantes pelo “Simples Nacional, ficam dispensados em relação ao lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS, apenas totalizando no último dia do período de apuração, o imposto devido, e recolhido por meio de guia de recolhimentos especiais até o ultimo dia da primeira quinzena do mês subseqüente ao da ocorrência das entradas.

## **2.6 Devolução**

A devolução de mercadorias anula toda a operação efetuada anteriormente, sendo assim, quando o contribuinte substituto recebe a nota fiscal de devolução de um contribuinte substituído, pelo principio da não cumulatividade, ele terá direito a creditar-se do imposto já

retido e recolhido no momento em que efetuou a venda da mercadoria, mesmo não havendo o destaque do imposto em nenhuma das duas operações, para que a mesma seja anulada.

No caso da devolução ser efetuada de um contribuinte substituído para outro que também seja substituído, também não haverá o destaque do imposto, ele será apenas informado, porém, o contribuinte substituído receptor da mercadoria devolvida, ao contrário do substituído, ele não poderá creditar-se do imposto, pois no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, o imposto já havia sido retido e recolhido por um contribuinte substituto.

### **3. EXEMPLOS PRÁTICOS**

#### **3.1 VENDAS**

##### **3.1.1 Operações Internas**

###### **3.1.1.1 Exemplo 1 - Regime Periódico de Apuração**

A empresa paulista Dog Fest Ltda. fabricante de alimento para animais, optante pelo Regime Periódico de Apuração, vendeu no mês de Agosto de 2010, 150 unidades de ração tipo Pet, totalizando o valor dos produtos em R\$ 2.700,00 mais R\$ 270,00 referente ao IPI, operação esta realizada dentro do estado. Rações do tipo Pet estão sujeitas no estado de São Paulo a Substituição Tributária, sendo o fabricante do produto responsável pelo recolhimento do ICMS retido relativo às operações subsequentes. A empresa fabricante sabendo de sua responsabilidade como responsável pelo recolhimento realizou os cálculos com base nas seguintes fórmulas:

Valor Total do Produtos: R\$ 2.700,00

Valor do IPI (10%) : R\$ 270,00

IVA –ST: 46%

Alíquota interna do produto: 18%

Operação Própria

$R\$ 2.700,00 \times 18\% = 486,00$

**B.C. ST = (Valor da mercadoria + IPI + Frete + Outras Despesas) x (1 + IVA – ST)**

$B.C. ST = (2.700,00 + 270,00) \times (1 + 0,46)$

$B.C. ST = 2.970,00 \times 1,46$

$B.C. ST = 4.336,20$

**ICMS – ST = B.C. ST x Alíquota interna – ICMS operação própria**

$ICMS – ST = 4.336,20 \times 18\% - 486,00$

$ICMS – ST = 4.336,20 \times 0,18 - 486,00$

$ICMS – ST = 780,52 - 486,00$

$ICMS – ST = 294,51$

Assim o ICMS – ST retido pelo fabricante a título de Substituição Tributária será de R\$ 294,51. Esse valor será incluído no valor Total da Nota Fiscal. O recolhimento deve ser feito através Guia de Recolhimentos Estaduais – GARE com o código 146-6 (Substituição Tributária – contribuinte do Estado de São Paulo)

**Escrituração**

**Registro de Saídas**

CFOP 5401

Coluna Valor Contábil: R\$ 3.264,51 (Valor total da Nota Fiscal)

Base de Cálculo do ICMS: R\$ 2.700,00 (Operação Própria)

Base de Calculo do IPI: R\$ 2.700,00

Valor do IPI (10%): 270,00

Alíquota: 18%

ICMS: R\$ 486,00 (ICMS referente à Operação Própria )

Coluna Observações: Valor do ICMS retido R\$ 294,51

Base de Cálculo ST: R\$ 4.336,20

### **No Registro de Apuração do ICMS**

Em folha subsequente a da referente as suas operações próprias, devendo conter a expressão “Substituição Tributária” utilizando os quadros “Débito do Imposto”, “Crédito do Imposto” e “Apuração dos Saldos”, lançando:

- o valor registrado na coluna “Observações” no Livro Registro de Saídas no campo “Por Saídas com Débito do Imposto”
- o valor registrado na coluna “Observações” no Livro Registro de Saídas no campo “Por Entradas Com Crédito do Imposto”

<b>APURAÇÃO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA</b>		
	<b>DÉBITO DO IMPOSTO</b>	
001	POR SAÍDAS COM DÉBITO DO IMPOSTO	294,51
002	OUTROS DÉBITOS	
003	ESTORNO DE CRÉDITOS	
<b>005</b>	<b>SUBTOTAL</b>	<b>294,51</b>
	<b>CRÉDITO DO IMPOSTO</b>	
006	POR ENTRADAS COM CRÉDITO DO IMPOSTO	294,51
007	OUTROS CRÉDITOS	

008	ESTORNO DE DÉBITOS	
<b>010</b>	<b>SUBTOTAL</b>	
	<b>APURAÇÃO DOS SALDOS ( ST )</b>	
013	SALDO DEVEDOR	294,51
014	DEDUÇÕES	
015	IMPOSTO A RECOLHER	294,51
016	SALDO CREDOR A TRANSPORTAR	

### 3.1.1.2 Exemplo 2 - Simples Nacional

A empresa BZ Indústria de Materiais para Construção, enquadrada no Simples Nacional, localizada no Estado de São Paulo faz uma venda no valor de R\$ 1.650,00 mais R\$ 82,50 de IPI, totalizando R\$ 1.732,50 para a empresa Schitz – Materiais para Construção Ltda, também enquadrada no Simples Nacional e localizada no Estado de São Paulo. A alíquota interna do ICMS é de 12%, e o IVA – ST é de 39%. Diante da operação temos o seguinte cálculo:

$$ST = [\text{base de cálculo} \times (1,00 + \text{MVA}) \times \text{alíquota interna}] - \text{dedução}$$

$$ST = [1.650,00 \times (1,00 + 0,39) \times 0,12] - 198,00$$

$$ST = [2.293,50 \times 0,12] - 198,00$$

$$ST = 275,22 - 198,00$$

$$ST = 77,22$$

Este imposto deve ser recolhido por meio de GARE.

Deverá ser destacado na Nota Fiscal nos campos próprios o valor da Base de Cálculo da Substituição Tributária e o Valor do Imposto Retido.

#### **Escrituração**

#### **Livro Registro de Saídas**

CFOP: 5401

Valor Contábil: 1.809,72

Informações Complementares: Imposto recolhido por substituição tributária conforme art. 278 do RICMS.

### **3.1.2 Operações interestaduais**

#### **3.1.2.1 Exemplo 1 - Regime Periódico de Apuração**

No mês de setembro a indústria paulista Slim Produtos de Limpeza Ltda, vendeu 75 unidades de água sanitária, para a empresa Martins Comercio de Produtos de Limpeza Ltda. – Me, totalizando a compra em R\$ 123,75 mais o IPI de R\$ 12,37. O novo cliente da empresa paulista se localiza no estado de Mato Grosso. A operação entre os estados é regulada pelo Protocolo – ICMS nº 12/2008 por isso o responsável pelo recolhimento do imposto será o estado remetente através da Guia Nacional de Recolhimentos Especiais - GNRE acompanhando a Nota Fiscal até o destinatário que deverá observar se está correto, ficando dispensado de qualquer outro tipo de recolhimento.

O contribuinte paulista deverá proceder aos cálculos de acordo com a alíquota interna no estado de Mato Grosso, sendo esta de 17% e IVA-ST do produto 80% de acordo com o Protocolo citado.

Operação Própria (remetente)

$$\text{R\$ } 123,75 \times 7\% = \text{R\$ } 8,67$$

O cálculo para determinação da Substituição Tributária será:

$$\text{B.C. ST} = (\text{Valor da mercadoria} + \text{IPI} + \text{Frete} + \text{Outras Despesas}) \times (1 + \text{IVA} - \text{ST})$$

$$\text{B.C. ST} = (123,75 + 12,37) \times (1 + 0,80)$$

$$\text{B.C. ST} = 136,12 \times 1,80$$

$$\text{B.C. ST} = 245,02$$

ICMS – ST = B.C. ST x Alíquota interna – ICMS operação própria

$$\text{ICMS} - \text{ST} = 245,02 \times 17\% - 8,67$$

$$\text{ICMS} - \text{ST} = 41,65 - 8,67$$

$$\text{ICMS} - \text{ST} = 32,98$$

Então o ICMS – ST retido pela empresa responsável com relação as operações subsequentes será de R\$ 32,98. Esse valor será incluído pelo remetente no total da Nota Fiscal.

**Escrituração**

**Registro de Saídas**

CFOP 6401

Coluna Valor Contábil: R\$ 169,10 (Valor total da Nota Fiscal)

Base de Cálculo do ICMS: R\$ 123,75 (Operação Própria)

Base de Calculo do IPI: R\$ 123,75

Valor do IPI (10%): R\$ 12,37

Alíquota: 7%

ICMS: R\$ 8,67 (ICMS referente à Operação Própria)

Coluna Observações: Valor do ICMS retido R\$ 32,98

Base de Cálculo ST: R\$ 245,02

### **No Registro de Apuração do ICMS**

Em folha subsequente a da referente às suas operações próprias, devendo conter a expressão “Substituição Tributária” utilizando os quadros “Débito do Imposto”, “Crédito do Imposto” e “Apuração dos Saldos”, lançando:

- o valor registrado na coluna “Observações” no Livro Registro de Saídas no campo “Por Saídas com Débito do Imposto”
- o valor registrado na coluna “Observações” no Livro Registro de Saídas no campo “Por Entradas Com Crédito do Imposto”

<b>APURAÇÃO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA</b>		
	<b>DÉBITO DO IMPOSTO</b>	
001	POR SAÍDAS COM DÉBITO DO IMPOSTO	32,98
002	OUTROS DÉBITOS	
003	ESTORNO DE CRÉDITOS	
<b>005</b>	<b>SUBTOTAL</b>	<b>32,98</b>
	<b>CRÉDITO DO IMPOSTO</b>	
006	POR ENTRADAS COM CRÉDITO DO IMPOSTO	
007	OUTROS CRÉDITOS	

008	ESTORNO DE DÉBITOS	
<b>010</b>	<b>SUBTOTAL</b>	
	<b>APURAÇÃO DOS SALDOS ( ST )</b>	
013	SALDO DEVEDOR	32,98
014	DEDUÇÕES	
015	IMPOSTO A RECOLHER	32,98
016	SALDO CREDOR A TRANSPORTAR	

### 3.1.2.2 Exemplo 2 - Simples Nacional

A empresa Daier Indústria e Comércio de Materiais de Construção Ltda, localizada no Estado de São Paulo e enquadrada no Simples Nacional, vende materiais de construção no valor de R\$ 2.000,00 para a empresa D&K Materiais para Construção localizada no Estado de Santa Catarina, também enquadrada no Simples Nacional. A operação entre os estados é regulada pelo Protocolo ICMS -32/92 A alíquota dos produtos tanto no Estado de São Paulo, quanto no Estado de Santa Catarina é 12% e o IVA-ST é de 39%. Assim temos os seguintes Cálculos:

$$ST = [\text{base de calculo} \times (1,00 + \text{MVA}) \times \text{alíquota interna}] - \text{dedução}$$

$$ST = 2.000,00 \times (1 + 0,39) \times 0,12 - 240,00$$

$$ST = 2.780,00 \times 0,12 - 240,00$$

$$ST = 333,60 - 240,00$$

$$ST = 93,60$$

OBS: Como existe protocolo entre o Estado de São Paulo e o Estado de Santa Catarina, a empresa “Daier Indústria e Comércio de Materiais de Construção Ltda deverá destacar nos campos próprios de sua Nota Fiscal a Base de Calculo da Substituição Tributária e o Valor do Imposto Retido.

Este Imposto deverá ser recolhido por meio de GNRE a favor do destinatário

## **Escrituração**

### **Registro de Saídas**

CFOP: 5.401

Valor Contábil: 2.000,00

## **3.2 AQUISIÇÕES**

### **3.2.1 Interestaduais sem Convenio ou Protocolo**

#### **3.2.1.1 Exemplo 1 - Contribuinte Atacadista: Regime Periódico de Apuração X Regime Periódico de Apuração**

A empresa atacadista “Silva & Silva Ltda – ME”, enquadrada no regime Periódico de Apuração adquire mercadorias para comercialização.

Na operação ela adquire R\$ 18.675,00 em medicamentos da empresa Viva Bem Ltda – ME também, enquadrada no Regime Periódico de Apuração, localizada no estado de Minas Gerais, cuja alíquota interestadual é de 12% e a alíquota interna no Estado de São Paulo é de 18% e o valor do IPI é de 10% do valor dos produtos. Por não haver Protocolo entre os estados de Minas Gerais e São Paulo, a empresa Silva & Silva Ltda. – ME fica responsável pelo recolhimento antecipado do ICMS devido por Substituição Tributária, sendo o IVA-ST de 33%. Como esses produtos serão comercializados com alíquota maior do que a interestadual, é necessário calcular o IVA-ST ajustado, utilizando a seguinte fórmula:

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + \text{IVA-ST orig}) \times (1 - \text{Aliq Inter}) / (1 - \text{Aliq Intra})] - 1$$

Calculo:

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + \text{IVA-ST orig}) \times (1 - \text{Aliq Inter}) / (1 - \text{Aliq Intra})] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + 0,33) \times (1 - 0,12) / (1 - 0,18)] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1,33 \times 0,88) / 0,82] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = [1,170 / 0,82] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = 1,4273 - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = 0,4273$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = 42,73\%$$

Depois de ajustado o IVA-ST, a empresa Silva & Silva deverá fazer o seguinte calculo para apurar o ICMS –ST a ser recolhido:

Valor Total dos Produtos	= R\$ 18.675,00
IPi (10%)	= R\$ 1.867,50
Valor Total da NF	= R\$ 20.542,50
(+) IVA Ajustado ( 42,73%)	= R\$ 8.777,81
Valor Presumido de Venda	= R\$ 29.320,31
(x) Aliq. Interna (18%)	= R\$ 5.277,65
(-) ICMS Op. Própria Remetente	= R\$ 2.241,00
<b>ICMS –ST</b>	<b>= R\$ 3.036,65</b>

Utilizando a Fórmula

$$IA = VA \times ( 1 + IVA - ST ) \times Aliq. - IC$$

$$IA = 20.542,50 \times ( 1 + 0,4273 ) \times 0,18 - 2.241,00$$

$$IA = 20.542,50 \times ( 1,4273 ) \times 0,18 - 2.241,00$$

$$IA = 29.320,31 \times 0,18 - 2.241,00$$

$$IA = 5.277,65 - 2.241,00$$

$$IA = 3.036,65$$

Para o recolhimento deverá utilizar a Guia de Recolhimento Estaduais – GARE com o código de Receita 063-2, devendo descrever no campo observações da guia o número da Nota Fiscal e o CNPJ da empresa remetente. O recolhimento deverá ser feito no momento da entrada da mercadoria no estado.

O estado também autoriza o pagamento através da GNRE ( Guia Nacional de Recolhimentos Especiais) com o Código 1.0008-8 ( Recolhimento Especiais) em nome do adquirente, pois a empresa localizada em outra unidade da Federação não poderá indicar em sua Nota Fiscal o valor do Imposto Retido.

## **Escrituração**

### **Registro de Entradas**

CFOP: 2.403

Coluna Valor Contábil: R\$ 20.542,50

Coluna Outras: R\$ 20.542,50

Coluna Observações: Deverá conter a expressão

“Recolhimento antecipado conforme Art. 426-A do RICMS”

- Base de cálculo da Operação Própria: R\$ 20.542,50

- ICMS operação própria: R\$ 1.120,50
- Base de calculo operação Subseqüente: R\$ 29.320,31
- ICMS operações Subseqüentes: R\$ 1.916,15
- O valor do imposto retido e a data do recolhimento.

<b>APURAÇÃO DO ICMS – OPERAÇÕES PRÓPRIAS</b>		
	<b>DÉBITO DO IMPOSTO</b>	
001	POR SAÍDAS COM DÉBITO DO IMPOSTO	
002	OUTROS DÉBITOS	
	Pagamento Antecipado – Art. 277 do RICMS	1.120,50
003	ESTORNO DE CRÉDITOS	
<b>005</b>	<b>SUBTOTAL</b>	<b>1.120,50</b>
	<b>CRÉDITO DO IMPOSTO</b>	
006	POR ENTRADAS COM CRÉDITO DO IMPOSTO	
007	OUTROS CRÉDITOS	
	Recolhimento Antecipado – Art. 426-A do RICMS	1.120,50
008	ESTORNO DE DÉBITOS	
<b>010</b>	<b>SUBTOTAL</b>	<b>1.120,50</b>

<b>APURAÇÃO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA</b>		
	<b>DÉBITO DO IMPOSTO</b>	
001	POR SAÍDAS COM DÉBITO DO IMPOSTO	
002	OUTROS DÉBITOS	
	Art. 277, §2º, item 1, “b”, c/c art.. 281, 1, do RICMS	1.916,15
003	ESTORNO DE CRÉDITOS	

<b>005</b>	<b>SUBTOTAL</b>	<b>1.916,15</b>
	<b>CRÉDITO DO IMPOSTO</b>	
006	POR ENTRADAS COM CRÉDITO DO IMPOSTO	
007	OUTROS CRÉDITOS	
	Recolhimento Antecipado – Art. 426-A do RICMS	1.916,15
008	ESTORNO DE DÉBITOS	
<b>010</b>	<b>SUBTOTAL</b>	<b>1.916,15</b>

### **3.2.1.2 Exemplo 2 - Contribuinte Varejista: Regime Periódico de Apuração X “Simples Nacional”**

A empresa Sua Beleza Ltda., optante pelo Regime de Lucro Presumido, situada em Marília, estado de São Paulo, adquiriu no dia 01/10/2010, mercadorias relativas ao setor de Perfumaria e Higiene Pessoal, mais especificamente Xampu para cabelos, da indústria Jom Jom Ltda. – Me, enquadrada no “Simples Nacional”, situada esta no estado do Paraná, estando na faixa de faturamento correspondente a alíquota única de 5,97%, sendo o ICMS 1,86%, assim como indicado no campo Informações Adicionais na Nota Fiscal. O total da compra foi de R\$ 175,00 em Xampus diversos.

Os produtos referentes a Perfumaria e Higiene Pessoal não possuem Protocolo que regule as operações com Substituição Tributária entre os estados de São Paulo e Paraná, sendo o contribuinte paulista responsável pelo recolhimento. A alíquota interestadual da operação é de 12% e alíquota interna dos produtos é de 18% e o IVA-ST, índice de valor adicionado para os produtos de Perfumaria e Higiene Pessoal no estado a partir de julho de 2010 é de 31%.

Para as mercadorias serem comercializadas dentro do estado, como também para o devido recolhimento pelo contribuinte paulista, é necessário ajustar o IVA-ST para a alíquota interna.

Para isso a empresa Sua Beleza deverá utilizar a seguinte fórmula:

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + \text{IVA-ST orig.}) \times (1 - \text{Alíq. Inter}) / (1 - \text{alíquota Alíq. Intra})] - 1$$

Sendo:

IVA-ST orig. o IVA-ST aplicável normalmente em operações internas

Aliq. Inter é a alíquota interestadual

Aliq. Intra é a alíquota aplicada no estado

Ficando o cálculo da seguinte maneira:

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + \text{IVA-ST orig.}) \times (1 - \text{Aliq. Inter}) / (1 - \text{alíquota Aliq. Intra})] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + 0,31) \times (1 - 0,12) / (1 - 0,18)] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = [1,31 \times 0,88 / 0,82] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = [1,40585] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = 0,40585 \text{ ou } 40,59 \%$$

Agora com o IVA-ST ajustado a empresa deverá proceder ao cálculo do imposto referente a substituição Tributária, utilizando a fórmula:

$$\text{IA} = \text{VA} \times (1 + \text{IVA} - \text{ST}) \times \text{Aliq.} - \text{IC}$$

Para isso deverá considerar como IVA-ST descrito na fórmula o índice ajustado através da fórmula anterior e observar o IC imposto cobrado anteriormente, que será o imposto da operação própria do remetente optante pelo “Simples Nacional”, correspondente a alíquota de 1,86%. Assim o cálculo será:

$$\text{IA} = \text{VA} \times (1 + \text{IVA} - \text{ST}) \times \text{Aliq.} - \text{IC}$$

$$\text{IA} = 175,00 \times (1 + 0,4059) \times 0,18 - 3,25$$

$$\text{IA} = 175,00 \times (1,4059) \times 0,18 - 3,25$$

$$\text{IA} = 246,03 \times 0,18 - 3,25$$

$$\text{IA} = 44,28 - 3,25$$

$$\text{IA} = 41,03$$

Portanto, o imposto a ser recolhido na operação será 41,03.

Para o recolhimento deverá utilizar a Guia de Recolhimento Estaduais – GARE com o código de Receita 063-2, devendo descrever no campo observações da guia o número da Nota Fiscal e o CNPJ da empresa remetente. O recolhimento deverá ser feito no momento da entrada da mercadoria no estado.

## **Escrituração**

### **Registro de Entradas**

CFOP: 2403

Coluna Valor Contábil: R\$ 175,00

Coluna Observações: Deverá conter a expressão

“Recolhimento antecipado conforme Art. 426-A do RICMS” e os respectivos valores da Base de Cálculo da Substituição Tributária

- A base de cálculo e ICMS referente a operação própria:  
B.C. R\$ 246,03 – ICMS 41,03
- Data do recolhimento
- Código da Receita 063-2
- Total Recolhido

### **No Registro de Apuração do ICMS**

Referente a Operação Própria

Quadro “Outros Débitos” – pagamento antecipado artigo 277 do RICMS;

Quadro “Outros Créditos” – recolhimento antecipado artigo 426-A

APURAÇÃO DO ICMS – OPERAÇÕES PRÓPRIAS		
	DÉBITO DO IMPOSTO	
001	POR SAÍDAS COM DÉBITO DO IMPOSTO	
002	OUTROS DÉBITOS	
	Pagamento Antecipado – Art. 277 do RICMS	41,03
003	ESTORNO DE CRÉDITOS	
005	SUBTOTAL	41,03
	CRÉDITOS DO IMPOSTO	
006	POR ENTRADAS COM CRÉDITO DO IMPOSTO	
007	OUTROS CRÉDITOS	
	Recolhimento Antecipado – Art. 426-A do RICMS	41,03
008	ESTORNO DE DÉBITOS	

010	SUBTOTAL	41,03
-----	----------	-------

### 3.2.1.3 Exemplo 3 - Contribuinte Varejista: Simples Nacional” X Regime Periódico de Apuração

A empresa Martins Comercio de Produtos de Limpeza Ltda. – Me optante pelo “Simples Nacional”, situada na cidade de Bauru estado de São Paulo, adquiriu no dia 29/08/2010, 50 unidades de água sanitária totalizando R\$ 85,00 em compras da empresa Limpex Ltda. da cidade de Blumenau estado de Santa Catarina. A mercadoria está enquadrada na sistemática da Substituição Tributária, neste caso somente dentro do estado de São Paulo, sendo o contribuinte paulista responsável pelo recolhimento do ICMS retido, não existindo Protocolo - ICMS que regule a operação entre os estados. A alíquota interna do produto é de 18% e a alíquota interestadual é de 12%. O IVA-ST original do produto é de 70%. Assim sendo, a empresa paulista deverá primeiramente ajustar o índice para as operações internas, através da fórmula:

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + \text{IVA-ST orig.}) \times (1 - \text{Alíq. Inter}) / (1 - \text{alíquota Alíq. Intra})] - 1$$

Ficando o cálculo da seguinte maneira:

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + \text{IVA-ST orig.}) \times (1 - \text{Alíq. Inter}) / (1 - \text{alíquota Alíq. Intra})] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + 0,70) \times (1 - 0,12) / (1 - 0,18)] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = [1,70 \times 0,88 / 0,82] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = [1,82439] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = 0,82439 \text{ ou } 82,44\%$$

Assim o IVA-ST ajustado para comercialização da mercadoria internamente será de 82,44% e agora com esse índice deverá proceder ao cálculo do imposto referente a Substituição Tributária utilizando a fórmula:

$$\text{IA} = \text{VA} \times (1 + \text{IVA} - \text{ST}) \times \text{Aliq.} - \text{IC}$$

Lembrando que o IC imposto cobrado anteriormente utilizado, neste caso, será o ICMS destacado na Nota Fiscal pela empresa remetente, ou seja correspondente a alíquota de 12% e o IVA-ST será o índice ajustado. O cálculo será:

$$IA = VA \times (1 + IVA - ST) \times Aliq. - IC$$

$$IA = 85,00 \times (1 + 0,8544) \times 0,18 - 10,20$$

$$IA = 85,00 \times (1,8544) \times 0,18 - 10,20$$

$$IA = 155,07 \times 0,18 - 10,20$$

$$IA = 27,91 - 10,20$$

$$IA = 17,71$$

## **Escrituração**

### **Registro de Entradas**

CFOP: 2403

Coluna Valor Contábil: R\$ 85,00

Coluna Observações: Deverá conter a expressão

“Recolhimento antecipado conforme Art. 426-A do RICMS”

- Base de Cálculo e o ICMS referente a operação própria:

B.C. : R\$ 155,07 – ICMS R\$ 17,71

- Data do Recolhimento
- Código da Receita
- Valor recolhido.

As empresas optantes pelo “Simples Nacional”, estão dispensadas a escriturar o Livro de Apuração de ICMS.

#### **3.2.1.4 Exemplo 4 - Simples Nacional X Simples Nacional**

O Mercado Cavadão Ltda. – Me, da cidade de Jaú estado de São Paulo, optante pelo “Simples Nacional”, adquiriu no mês de fevereiro, 148 unidades de detergente líquido, totalizando a compra em R\$ 251,60, de uma empresa situada no estado do Paraná também optante pelo “Simples Nacional”. A operação não é regulada por nenhum Protocolo - ICMS, pois neste caso, produtos de limpeza estão enquadrados na sistemática da Substituição Tributária apenas no estado de São Paulo. Sendo assim o contribuinte paulista é responsável pelo recolhimento do ICMS retido no momento da entrada da mercadoria. Observando sua condição de empresa optante pelo “Simples Nacional” bem como do remetente, deverá

proceder com os cálculos, primeiramente para ajuste do IVA-ST de acordo com a alíquota interna do produto através da fórmula:

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + \text{IVA-ST orig.}) \times (1 - \text{Alíq. Inter}) / (1 - \text{alíquota Alíq. Intra})] - 1$$

Sabendo que o IVA-ST do produto é de 21%, a alíquota interna 18% e a alíquota interestadual é de 12%, a fórmula fica da seguinte maneira:

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + \text{IVA-ST orig.}) \times (1 - \text{Alíq. Inter}) / (1 - \text{alíquota Alíq. Intra})] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + 21\%) \times (1 - 12\%) / (1 - 18\%)] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + 0,21) \times (1 - 0,12) / (1 - 0,18)] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = [1,21 \times 0,88 / 0,82] - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = 1,2985 - 1$$

$$\text{IVA-ST ajustado} = 0,2985 \text{ ou } 29,85\%$$

Agora já com o IVA-ST ajustado deverá calcular o imposto devido pela Substituição Tributária através da fórmula:

$$\text{IA} = \text{VA} \times (1 + \text{IVA} - \text{ST}) \times \text{Aliq.} - \text{IC}$$

Lembrando que o imposto cobrado na operação anterior – IC no caso será 12%, já que operações interestaduais entre empresas do “Simples Nacional” a dedução para o cálculo utilizando a fórmula é de 12%. Então o cálculo ficará da seguinte maneira:

$$\text{IA} = \text{VA} \times (1 + \text{IVA} - \text{ST}) \times \text{Aliq.} - \text{IC}$$

$$\text{IA} = 251,60 \times (1 + 29,85\%) \times 18\% - 30,19$$

$$\text{IA} = 251,60 \times (1 + 0,2985) \times 0,18 - 30,19$$

$$\text{IA} = 326,70 \times 0,18 - 30,19$$

$$\text{IA} = 58,81 - 30,19$$

$$\text{IA} = 28,62$$

## **Escrituração**

### **Registro de Entradas**

CFOP: 2403

Coluna Valor Contábil: R\$ 251,60

Coluna Observações: Deverá conter a expressão

“Recolhimento antecipado conforme Art. 426-A do RICMS”

- Base de Cálculo e o ICMS referente a operação própria:  
B.C: R\$ 326,70 – ICMS R\$ 28,62
- Data do Recolhimento;
- Código da Receita;
- Valor Recolhido.

Como citado anteriormente, as empresas optantes pelo “Simples Nacional”, estão dispensadas a escriturar o Livro de Apuração de ICMS.

### **3.2.2 Aquisições com Convenio ou Protocolo**

No mês de Agosto a empresa Construmar Ltda. situada na cidade de Marília estado de São Paulo, adquiriu da empresa Concrex Ltda. situada esta no estado do Espírito Santo, 200 sacos de cimento, totalizando a compra em R\$ 4.000,00. O produto está enquadrado na sistemática da Substituição Tributária existindo acordo entre os estados que regula a operação através do Protocolo - ICMS 11/85. Assim a empresa remetente fica responsável pelo recolhimento do ICMS retido a título de substituição Tributária. A empresa Construmar Ltda. apenas deverá observar se os cálculos foram feitos corretamente e escriturar a Nota Fiscal de acordo com os dados contidos na mesma:

Total dos Produtos = R\$ 4.000,00

ICMS operação própria do remetente = R\$ 480,00

Base de Cálculo da Substituição Tributária = R\$ 4.800,00

ICMS-ST = R\$ 576,00

ICMS retido = R\$ 96,00 (**GNRE**)

Total da Nota Fiscal: R\$ 4.096,00

### **Escrituração**

#### **Registro de Entradas**

CFOP : 2403

Coluna Valor Contábil: R\$ 4.096,00

Coluna Observações: indicar o imposto retido

- ICMS - ST : R\$ 96,00

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O avanço da implantação da sistemática da Substituição Tributária gerou dúvidas acerca das obrigações principais e acessórias, além de ter aumentado a carga tributária de alguns produtos.

Com base nas hipóteses levantadas como proposta no início do estudo e após o desenvolvimento da pesquisa, fica claro que a Substituição Tributária do ICMS, foi criada para facilitação da arrecadação aos cofres públicos, tornando essa afirmação visível quando

analisada a quantidade de produtos introduzidos na sistemática de recolhimento dentro do estado de São Paulo, principalmente no ano de 2008.

A grande introdução de produtos deixou clara a complexibilidade da Substituição Tributária principalmente quando aplicada no dia a dia das empresas, alterando a rotina das escriturações e cálculos para pagamento de um dos impostos mais importantes do país, como também mudanças com relação a utilização dos créditos de ICMS nas entradas de mercadorias.

De um lado temos a figura dos empresários, comerciantes, que tiveram que aumentar o preço de venda devido à cobrança do Imposto Retido.

De outro lado, temos a figura do Fisco, que tornou a fiscalização mais precisa, pois está arrecadando o valor total do imposto que em algumas vezes deixava de ser recolhido por alguns contribuintes nas operações subseqüentes, e agora é recolhido direto na origem, sendo o fabricante ou importador ou o contribuinte paulista, no caso e operações interestaduais, o responsável pelo recolhimento como já citamos anteriormente.

Com as constantes alterações nas leis específicas da Substituição Tributária, tornaram-se poucas as diferenças da sistemática quando aplicada nas empresas paulistas comparando as opções pelo Regime Periódico de Apuração e Regime Especial de Recolhimento de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – “Simples Nacional”, existindo apenas com relação as obrigações acessórias que após a Substituição Tributária, tornaram-se mais detalhadas e específicas, os cálculos relativos as aquisições interestaduais de empresas optantes pelo último regime e sutis diferenças relativas a escrituração, derivadas da faculdade de utilização do Livro de Apuração do ICMS.

Em meio a tantas polemicas sobre a Substituição Tributária e sobre sua Constitucionalidade, ao avaliarmos a precisão desta sistemática, podemos entender melhor a posição do Fisco. Se o tributo é uma prestação compulsória, ou seja, independe do dolo do contribuinte, chegamos a conclusão que a implantação dessa sistemática beneficia o Erário Nacional, pois a arrecadação é efetuada de forma única e integral, e como sabemos, isso resulta em mais benefícios a sociedade, de forma que, se olharmos para mesma como empresários, comerciantes, a carga tributária realmente aumenta, tornando os preços dos produtos mais elevados, devido a responsabilidade de retenção e recolhimento do imposto, sendo restituído posteriormente, já que o valor retido é transferido ao substituído como custo.

A última e maior introdução de produtos na Substituição Tributária no Estado de São Paulo, foi o grande marco da aplicação do instituto, pois apesar de alguns produtos já estarem

enquadrados na sistemática há alguns anos, a introdução dos novos produtos, aumentou o leque de empresas que passaram a ser responsáveis pelo recolhimento do ICMS antecipado, devido ao grande número de fabricantes e comerciantes desses, por serem em sua maioria produtos essenciais, alterando significativamente as operações nas empresas. Percebe-se grande preocupação por parte das empresas em se ajustarem para a nova realidade da Substituição Tributária, procurando se adequarem da melhor maneira possível, pois perceberam a grande utilidade da sistemática para o Fisco, sendo o motivo da introdução de tantos produtos no ano de 2008 e provavelmente de muitos outros que ainda serão enquadrados na Substituição Tributária.

Diante do exposto, concluímos que a Substituição Tributária do ICMS tem obtido um avanço positivo principalmente para o ente arrecadador, sendo apenas necessário esclarecimentos acerca do assunto para que os contribuintes entendam melhor a facilidade da fiscalização e também da arrecadação.

## REFERÊNCIAS

CEAD, Phoenix Cursos Especiais de Aprimoramento e Desenvolvimento. Marília, SP, 2009.

MARIANO, Paulo Antonio; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Sandra Regina Alencar. Substituição tributária do ICMS, Aspectos Jurídicos e Práticos. 2. ed. São Paulo: IOB 2008.

GRECO, Marco Aurélio. Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador). 2. ed . São Paulo: Malheiros, 2001.

SÃO PAULO, Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo. Disponível em: [www.pfe.fazenda.sp.gov.br](http://www.pfe.fazenda.sp.gov.br). Acesso em: 29 set. de 2010.

SILVA, Fernando da. Substituição Tributária do ICMS. Moraes, Cursos e Representações. 2009