



GOVERNO  
DO ESTADO DE  
PERNAMBUCO

SECRETARIA  
DA FAZENDA

# **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – REGRAS GERAIS**

---

(revisado até 12/09/2011)



---

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>4</b>
<b>2. DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>6</b>
<b>3. INAPLICABILIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>10</b>
<b>4. CÁLCULO DO IMPOSTO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES/PRESTAÇÕES ANTERIORES OU CONCOMITANTES.....</b>	<b>13</b>
4.1 BASE DE CÁLCULO .....	13
4.2 CÁLCULO DO IMPOSTO.....	13
4.3 EXEMPLOS .....	14
<b>5 CÁLCULO DO IMPOSTO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES/PRESTAÇÕES SUBSEQUENTES .....</b>	<b>15</b>
5.1 ALÍQUOTA .....	15
5.2 CRÉDITO FISCAL .....	16
5.3 BASE DE CÁLCULO .....	16
5.4 CÁLCULO DO IMPOSTO.....	17
5.5 FRETE NÃO INCLuíDO NA BASE DE CÁLCULO.....	17
5.6 OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.....	17
5.7 EXEMPLOS .....	18
<b>6 CÁLCULO DO IMPOSTO RELATIVO ÀS MERCADORIAS DESTINADAS A USO, CONSUMO OU ATIVO FIXO – Diferencial de Alíquotas.....</b>	<b>20</b>
6.1 BASE DE CÁLCULO .....	21
6.2 CÁLCULO DO IMPOSTO.....	21
6.3 EXEMPLO .....	21
<b>7 RESSARCIMENTO.....</b>	<b>21</b>
7.1 VALOR DO RESSARCIMENTO.....	22
7.2 CONDIÇÕES PARA O RESSARCIMENTO.....	22
7.3 NOTA FISCAL DE RESSARCIMENTO .....	23
7.4 ESCRITURAÇÃO DA NOTA FISCAL DE RESSARCIMENTO .....	24
7.5 EXEMPLOS .....	24
<b>8 RESTITUIÇÃO.....</b>	<b>26</b>
<b>9 DEVOLUÇÃO E DESFAZIMENTO DO NEGÓCIO.....</b>	<b>26</b>
9.1 DEVOLUÇÃO .....	26
9.2 DESFAZIMENTO DO NEGÓCIO .....	27
<b>10 PROCEDIMENTOS RELATIVOS AO ESTOQUE .....</b>	<b>27</b>
10.1 CÁLCULO DO ICMS SOBRE O ESTOQUE .....	28
10.2 ESCRITURAÇÃO DO LIVRO REGISTRO DE INVENTÁRIO .....	28
10.3 EXEMPLO .....	29
<b>11 EMISSÃO DA NOTA FISCAL .....</b>	<b>29</b>
11.1 EMISSÃO DE NOTA FISCAL PELO CONTRIBUINTE-SUBSTITUTO .....	29
11.2 EMISSÃO DE NOTA FISCAL PELO CONTRIBUINTE-SUBSTITUÍDO.....	30
<b>12 ESCRITURAÇÃO FISCAL .....</b>	<b>30</b>
<b>13. PRAZOS DE RECOLHIMENTO.....</b>	<b>31</b>

## 1. INTRODUÇÃO

---

A substituição tributária caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido em determinadas operações ou prestações a um sujeito passivo que não pratica o fato gerador determinante da obrigação tributária. Em outras palavras, na substituição tributária o contribuinte “A”, denominado contribuinte-substituído, realiza uma operação ou prestação que configura fato gerador do imposto, porém cabe ao contribuinte “B”, denominado contribuinte-substituto, efetuar o respectivo recolhimento.

É objetivo deste Informativo Fiscal apresentar as regras gerais concernentes ao regime de substituição tributária, de forma a permitir ao leitor a correta aplicação da norma aos casos concretos.

As principais fontes deste trabalho são a **Lei nº 11.408/96** e o **Decreto nº 19.528/96**, e respectivas alterações, que dispõem sobre as normas gerais da substituição tributária. Sugerimos, a título de complementação do estudo, a leitura do Informativo Fiscal Contribuinte-Substituto de Outra Unidade da Federação, disponível na internet, no *site* da SEFAZ/PE, bem como a consulta, entre outras, às seguintes normas específicas:

- Decreto nº 32.959/09 – tabaco, cigarro e outros produtos derivados do tabaco;
- Decreto nº 33.205/09 e alterações – tintas, vernizes, solventes, ceras, impermeabilizantes, piche e outros produtos da indústria química;
- Decretos nº 19.114/96, 21.755/99, 23.997/02, 24.023/02 e 31.353/08; Convênios ICMS 110/07, 58/09, 54/2002 e Protocolo ICMS 197/10 - combustíveis e lubrificantes;
- Decreto 19.528/96 – condição de detentor de regime especial de tributação
- Decreto nº 21.755/99 e alterações – álcool etílico hidratado combustível – AEHC e álcool etílico anidro combustível – AEAC e álcool para fins não combustíveis;
- Decretos nº 22.318/00 e 33.629/09 e alterações - disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros suportes para reprodução ou gravação de som ou imagem, filme fotográfico ou cinematográfico e slide;
- Decretos nº 23.217/01 e alterações e artigos 522 a 565 do 14.876/91, – veículos automotores;
- Decretos nº 23.317/01 e alterações e 33.629/09 – aparelho de barbear, lâmina de barbear, navalha, isqueiro, lâmpada, pilha e bateria elétricas, reator e starter;
- Decreto nº 27.031/04 e alterações – ração para animais domésticos;
- Decreto nº 27.032/04 e alterações – sorvete;
- Decreto nº 27.987/05 e alterações - farinha de trigo, trigo em grão, mistura de farinha de trigo, massas alimentícias, pão, biscoitos, bolachas, bolos e outros produtos similares derivadas da farinha de trigo e suas misturas;
- Decreto nº 28.247/05 e alterações – produtos farmacêuticos;
- Decreto nº 28.248/05 e alterações – pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha;
- Decreto nº 28.323/2005 e alterações – cerveja, chope, refrigerante, água mineral ou potável, xarope ou extrato concentrados e bebidas eletrolíticas e gelo;
- Decreto nº 32.958/2009 – cimento;
- Decreto nº 33.203/2009 e alterações – bebidas quentes;
- Decreto 35.655/2010 e alterações – artigos de colchoaria;
- Decreto 35.656/2010 e alterações - bicicletas;
- Decreto 35.657/2010 e alterações - brinquedos;
- Decretos 28.816/06 e 35.677/2010 e alterações – cosméticos, artigos de perfumaria,

higiene pessoal e toucador;

- Decreto 35.678/2010 e alterações – material de construção, acabamento, bricolagem ou adorno;
- Decreto 35.679/2010 e alterações - autopeças;
- Decreto 35.680/2010 e alterações – material elétrico;
- Decreto 35.701/2010 e alterações – eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos.
- Decreto 34.520/2010 – aguardente;
- Decreto 14.876/91, artigos 638 a 650 – revendedor autônomo;
- Decreto 36.349/2011 de 28.03.2011.
- Portaria SF 175, de 28.10.2010 e alterações (Portarias SF 106/2011; 122/2011; 129/2011; 138/2011)

O conteúdo desta publicação é periodicamente atualizado na internet, no *site* da SEFAZ/PE, no endereço [www.sefaz.pe.gov.br](http://www.sefaz.pe.gov.br).

## 2. DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

(Dec. 19.528/1996, art. 1º, art. 2º, art. 7º e art. 12, §1º; Dec. nº 14.876/91, art. 58, §§ 2º e 3º)

O Instituto da Substituição Tributária foi incorporado à atual Constituição Federal em seu art. 150, §7º, e a Lei Complementar nº 87/96 veio legitimá-la.

A substituição tributária é caracterizada pelo deslocamento da responsabilidade pelo pagamento do ICMS, relativo a determinadas operações ou prestações, para um sujeito que não pratica o fato gerador do imposto, denominado contribuinte-substituto.

Na responsabilidade por substituição o dever de recolher é imputado, diretamente por lei, a uma pessoa não envolvida diretamente com o fato gerador, mas que mantém com o substituído uma relação que lhe permita a compensação da substituição.

O **contribuinte-substituído** é aquele cuja lei designa como realizador da hipótese de incidência (fato gerador), mas a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é atribuída a outro.

Entretanto, o contribuinte-substituído que receber, de dentro ou de fora do Estado, mercadoria sujeita à substituição tributária, sem que tenha sido feita a retenção total na operação anterior, fica solidariamente **responsável** pelo recolhimento do imposto que deveria ter sido retido (art.58, §§ 2º e 3º, do Decreto 14.876/91).

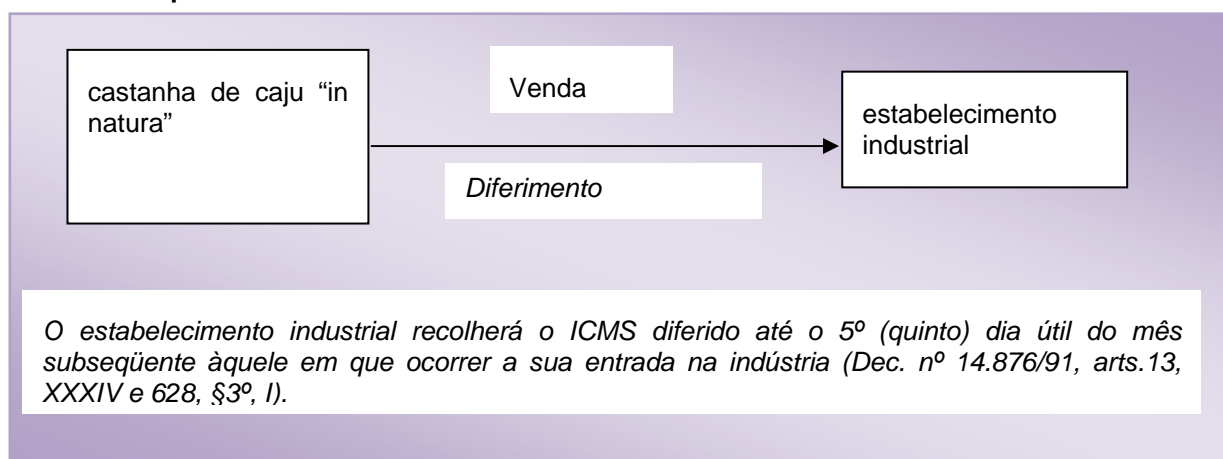
O **contribuinte-substituto** é aquele que, por força de lei, lhe é imputado a responsabilidade de reter e recolher o imposto relativo ao fato gerador praticado por terceiros.

O ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) será cobrado “por fora” por permissão e Convênios e Protocolos específicos, ao contrário do ICMS Normal que se encontra incluído no preço da mercadoria.

A substituição tributária pode ser relativa às operações ou às prestações:

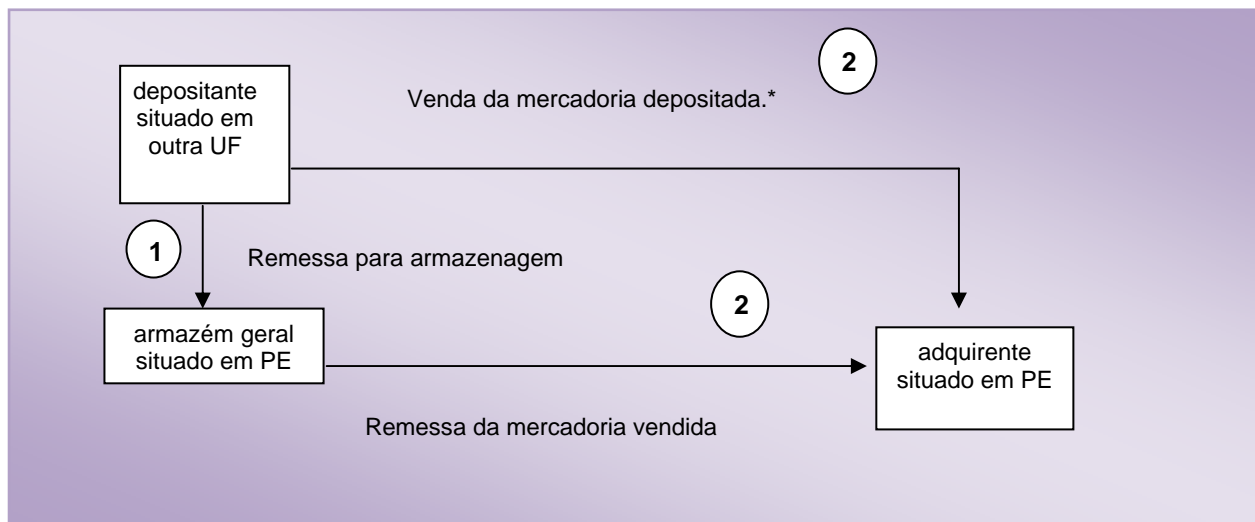
- a) antecedentes** – também chamada de substituição “para trás” ocorre quando o imposto a ser recolhido é relativo a fato gerador passado, ou seja, à operação, ou à prestação, que já ocorreu. É o que ocorre no “diferimento”, onde a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido pelo remetente se transfere para o adquirente da mercadoria e, cumulativamente, adia-se o termo inicial do prazo de recolhimento do imposto devido.

### Exemplo:



**b) concomitantes** – quando duas operações ou prestações ocorrem simultaneamente, e um dos sujeitos passivos substitui o outro relativamente à obrigação tributária principal.

**Exemplo:**

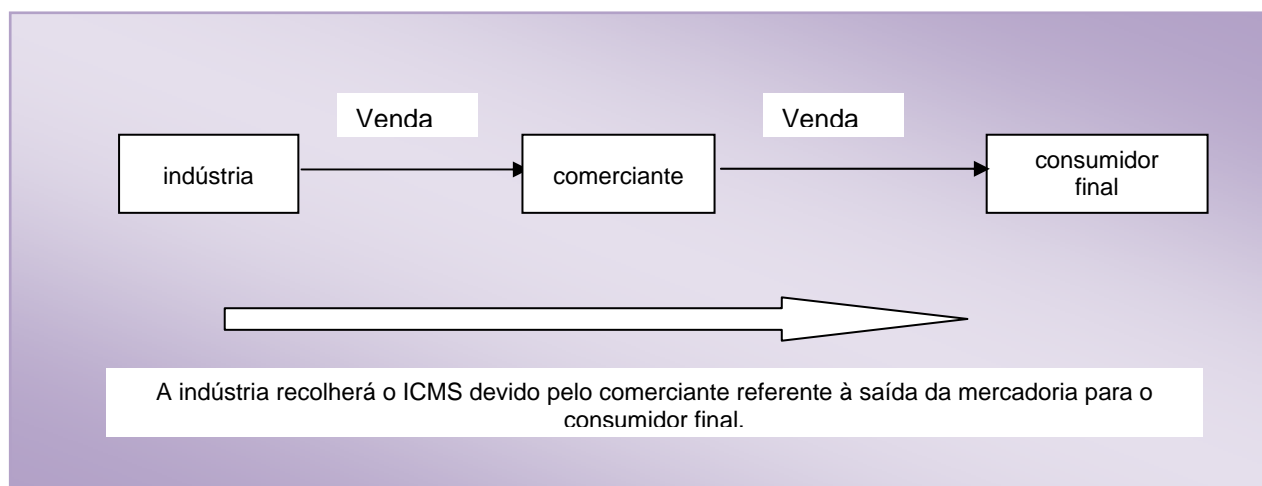


*\*A substituição tributária relativa à saída (2) promovida pelo contribuinte de outra Unidade da Federação ocorre no mesmo momento em que o armazém geral promove a saída da mercadoria depositada. O ICMS é devido ao Estado no qual estiver localizado o armazém geral, remetente da mercadoria depositada. A Nota Fiscal de venda emitida pelo depositante não contém destaque do ICMS. Este será efetuado na Nota Fiscal emitida pelo armazém geral, que recolherá, na qualidade de contribuinte-substituto, o imposto devido pelo depositante. (Dec. nº 14.876/91, arts. 58, II, “a” e 663)*

Um outro exemplo de substituição tributária concomitante ocorre nos serviços de transporte de cargas, quando o contribuinte deste Estado contrata um transportador autônomo cujo ICMS relativo ao frete será recolhido pelo contribuinte de Pernambuco na qualidade de responsável (art 58, XXIII, Dec. 14.876/91).

**c) subsequentes** – também conhecida como substituição “para frente”, refere-se às operações ou prestações futuras. Como é uma tributação antecipada não se tem o preço exato, assim, para o cálculo do valor do ICMS, a legislação estabelece, por produto, um percentual de agregação (Margem de valor agregado - MVA) à base de cálculo. Neste tipo de substituição, normalmente é o primeiro da cadeia de comercialização - o fabricante, o importador ou o arrematante - quem tem a atribuição de recolher o ICMS relativo às operações subsequentes, até a saída destinada a consumidor ou usuário final.

**Exemplo:**



Quanto às **fases** de circulação da mercadoria, a substituição tributária, relativamente às operações subsequentes, pode ser:

- ✓ **parcial** – a antecipação abrange apenas a saída seguinte àquela promovida pelo contribuinte-substituto;
- ✓ **plena** – a antecipação abrange todas as saídas posteriores àquela que o contribuinte-substituto promover, realizadas pelos sucessivos estabelecimentos adquirentes, contribuintes-substituídos, até a última fase da circulação interna, ou seja, até a saída do produto para o consumidor final.

Quanto ao **valor do ICMS antecipado**, a substituição tributária progressiva plena pode ser:

- ✓ **com liberação** – antecipada a tributação, as saídas subsequentes ficam dispensadas de qualquer outro pagamento do imposto, ficam livres de cobrança;
- ✓ **sem liberação** – o imposto deverá ser recolhido quando o valor da antecipação retido pelo contribuinte-substituto for inferior àquele cobrado pelo contribuinte-substituído intermediário na operação subsequente.

Considerando as classificações apresentadas, é possível enquadrar os regimes de substituição tributária progressiva, adotados em Pernambuco, da seguinte forma:

QUANTO ÀS FASES DE CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA	QUANTO AO VALOR DO IMPOSTO ANTECIPADO	PRODUTOS
		aguardente (Dec. 34.520/2010)
PLENA	COM LIBERAÇÃO	aparelho de barbear, lâmina de barbear, navalha, isqueiro, lâmpada, pilha e bateria elétricas, reator e starter (Dec. nº 23.317/2001 e alterações);
		bebidas quentes (Dec. 33.203/2009 e alterações)
		cerveja, chope, refrigerante, água mineral ou potável e gelo, xarope ou extrato concentrados e bebidas eletrolíticas (Dec. nº 28.323/2005 e alterações);
		combustíveis e lubrificantes (Dec. nºs 19.114/96, 21.755/99, 23.997/2002 e 24.023/2002; Convênios ICMS 110/2007 e alterações);
		disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros suportes para reprodução ou gravação de som ou imagem, filme fotográfico ou cinematográfico e slide (Dec. nº 22.318/2000 e alterações);
		trigo em grão, farinha de trigo, mistura de farinha de trigo, pão, biscoitos, bolachas, bolos e outros produtos similares (Dec. nº 27.987/2005 e alterações)
		pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha (Dec. nº 28.248/2005 e alterações);
		produtos farmacêuticos (Dec. nº 28.247/2005 e alterações);
		ração para animais domésticos (Dec. nº 27.031/2004 e alterações)



QUANTO ÀS FASES DE CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA	QUANTO AO VALOR DO IMPOSTO ANTECIPADO	PRODUTOS
		revendedor autônomo (Dec. nº 14.876/91 e alterações);
		sorvete (Dec. nº 27.032/2004 e alterações)
		tintas, vernizes, solventes, ceras, impermeabilizantes, piche e outros (Dec. nº 18.503/95);
		veículos automotores (Dec. 23.217/2001 e alterações);
		cimento de qualquer espécie (Dec. nº 32.958/2009);
		tabaco (fumo), cigarro e outros produtos derivados do tabaco (Dec. nº 32.959/2009);
		artigos de colchoaria (Dec. nº 35.655/2010);
		bicicletas (Dec. nº 35.656/2010);
		brinquedos (Dec. nº 35.657/2010);
		artigos de perfumaria, higiene pessoal ou toucador (Dec. nº 35.677/2010);
		material de construção, acabamento, bricolagem ou adorno (Dec. nº 35.678/2010);
		autopeças (Dec. nº 35.679/2010);
		material elétrico (Dec. nº 35.680/2010);
		produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos (Dec. nº 35.701/2010).

Também poderá ser atribuída responsabilidade ao contribuinte-substituto em relação à diferença de alíquota nas entradas destinadas a uso, consumo ou ativo fixo do estabelecimento adquirente deste Estado.

O contribuinte-substituto subroga-se em todas as obrigações do contribuinte-substituído, relativamente às operações/prestações internas. A substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte-substituído na hipótese de o documento fiscal próprio não indicar o valor do imposto objeto da substituição, quando o respectivo destaque for exigido pela legislação tributária.

O regime de substituição tributária pode ser adotado apenas por um Estado, neste caso abrangendo os contribuintes nele situados, ou por várias Unidades da Federação, mediante a celebração de um acordo (convênio ou protocolo). Portanto, o regime de substituição tributária nas operações interestaduais aplica-se às operações que envolvam Estados signatários do mencionado acordo. Entretanto, poderá ser concedida a condição de contribuinte-substituto ao remetente situado em outra unidade da federação não signatário de convênio ou protocolo ICMS nos termos do parágrafo

único, do art. 26, do Dec.19.528/96 e atualizações.

Destacamos que os Decretos 35.655, 35.656, 35.657, 35.677, 35.678, 35.680, 35.701 e 35.679, todos datados de outubro de 2010, retratam protocolos denominados “de mão única” relativamente ao Estado de São Paulo, situação onde o contribuinte de São Paulo promove substituição para Pernambuco, entretanto, o contribuinte deste Estado não pratica substituição para São Paulo.

### 3. INAPLICABILIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

(Dec. 19.528/1996, art. 3º)

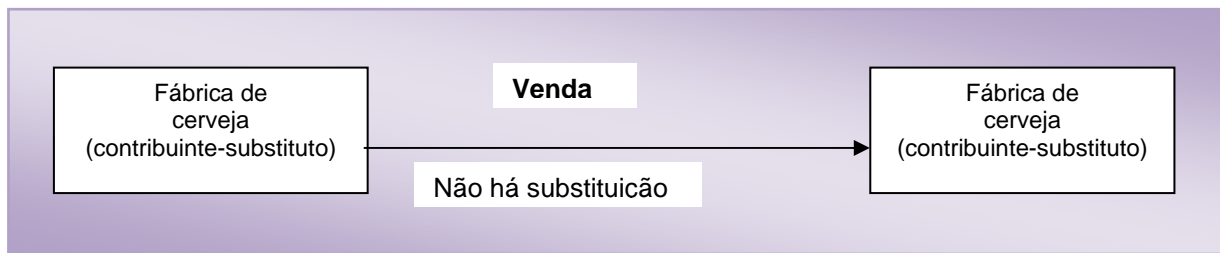
Algumas hipóteses são inaplicáveis à Substituição Tributária.

Ressaltamos ainda que devem ser observadas também as regras de inaplicabilidade previstas nas normas específicas relativas a cada regime de substituição tributária.

A substituição tributária não se aplica:

- a) quando o estabelecimento destinatário for contribuinte-substituto em relação à mesma mercadoria, ressalvada a hipótese de eventualidade que trata o inciso I, do §1º, do art. 2º, do Decreto 19.528/96 (substituto eventual).

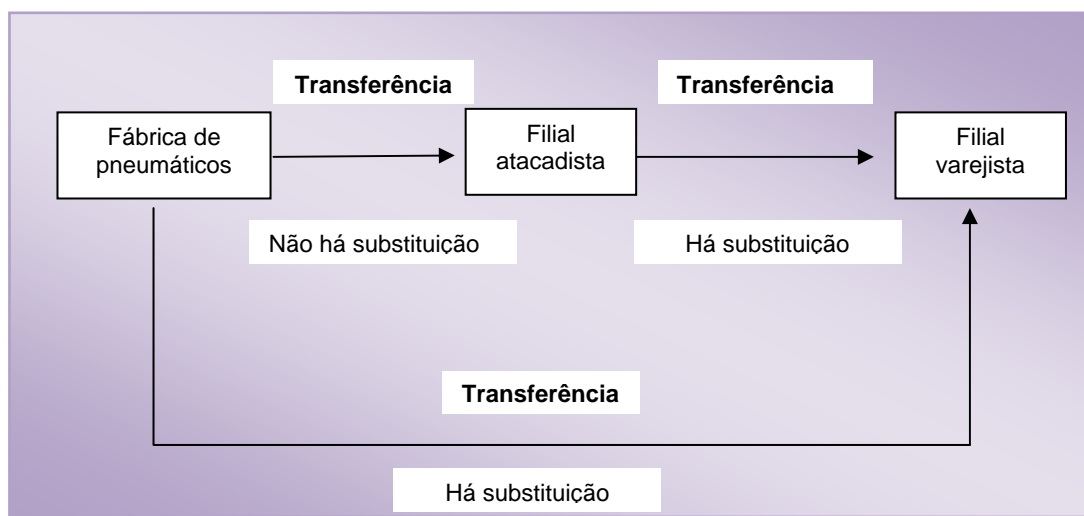
**Exemplo:**



- b) quando se tratar de transferência para outro estabelecimento, exceto varejista, do mesmo contribuinte-substituto, hipótese em que o adquirente assumirá a condição de contribuinte-substituto quando promover a saída da mercadoria para outro contribuinte. Cabe destacar que não há dispensa da substituição quando o remetente é contribuinte-substituído que assume a condição de responsável na operação interestadual.

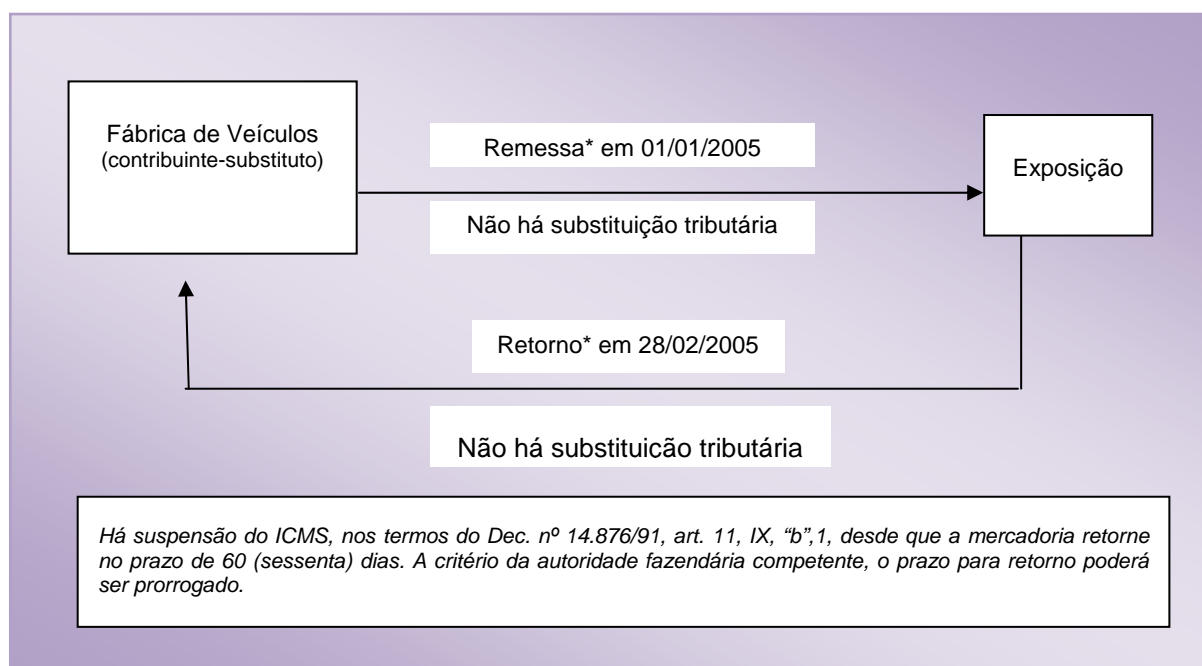
A situação de transferência não está condicionada ao fato de a mercadoria ter sido produzida pelo estabelecimento remetente. Sendo assim, não haverá substituição mesmo quando a mercadoria transferida pelo contribuinte-substituto houver sido adquirida de terceiros (art.3º, §2º, II, “a”), ressalvada a hipótese de eventualidade. Entretanto, quando o destinatário deste Estado for distribuidor ou atacadista deverá realizar exclusivamente operações com mercadorias recebidas em transferência do contribuinte substituto remetente.

**Exemplo:**



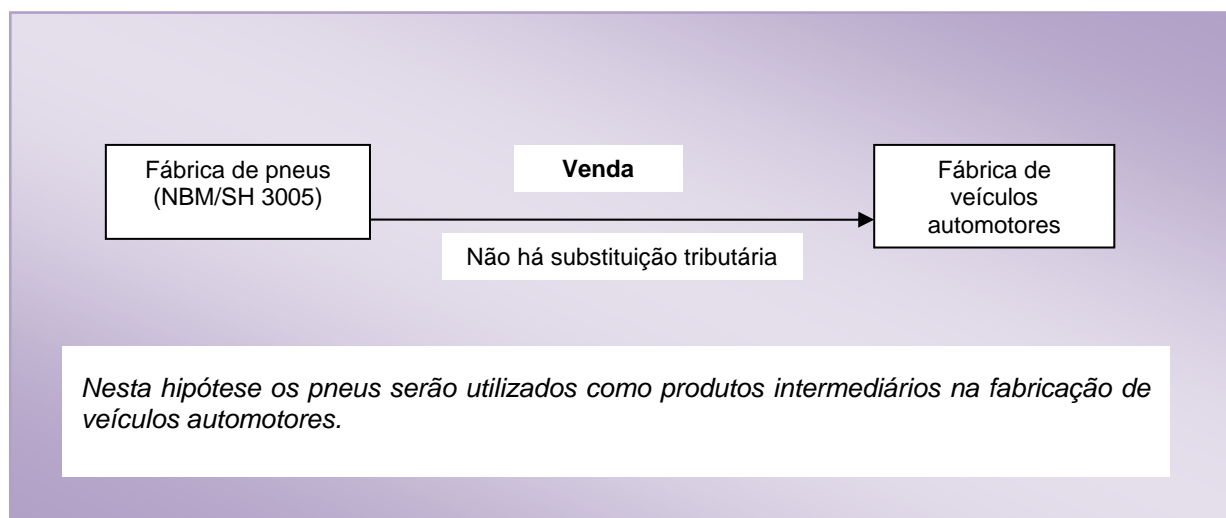
- c) nas remessas em que a mercadoria deva retornar ao estabelecimento remetente e no respectivo retorno;

**Exemplo:**



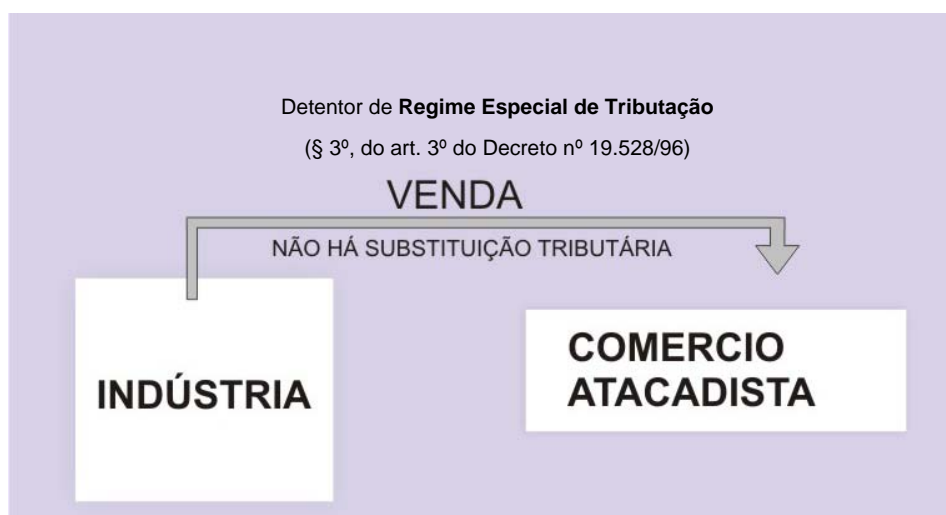
- d) quando a mercadoria destinar-se à industrialização, ressalvados os casos expressamente indicados na legislação.

**Exemplo:**



e) nas operações destinadas a contribuinte detentor de regime especial de tributação que lhe atribua a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária pelas saídas de mercadorias que promover.

**Exemplo:**



A Portaria SF 175/2010, alterada pelas portarias 106/2011, 122/2011 e 129/2011 estabelece os requisitos necessários para que o interessado concorra à condição de detentor de regime especial de tributação que lhe atribua a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária pelas saídas de mercadorias que promover.

O interessado em se habilitar à posição de detentor de regime especial deverá encaminhar requerimento à Diretoria Geral de Planejamento da Ação Fiscal – DPC, indicando o **produto** e o número do **Decreto** que tenha instituído o regime da substituição e preencher os seguintes requisitos:

- a) Ser inscrito no CACEPE na categoria de
- distribuidor,
  - atacadista,

- armazém geral,
  - central de distribuição.
- b)** Estar com o cadastro regular na SEFAZ;
- c)** Não ter sócio que participe, ou tenha participado, de empresa com irregularidade junto à SEFAZ;
- d)** Estar regular quanto ao envio dos dados relativos ao Sistema de Escrituração Fiscal – SEF;
- e)** Estar regular com a obrigação tributária principal, sendo considerado irregular, para este fim, o contribuinte que tiver parcelamento de débito do ICMS normal decorrente de operação cujo fato gerador tenha ocorrido a partir de 01.11.2010;
- f)** Adquirir mercadoria preponderantemente de estabelecimento industrial;
- g)** Apresentar desempenho compatível com o respectivo segmento econômico.
- h)** A partir de 01.09.2011, não efetuar venda de mercadorias ou bens para pessoa física ou jurídica não contribuinte de ICMS;
- i)** No período de 01.07.2011 a 31.08.2011 ter auferido receita bruta igual ou superior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais) nos 12 (doze) meses anteriores aquele em que ocorrer a solicitação de credenciamento.
- j)** A partir de 01.09.2011 utilizar a Nota Fiscal Eletrônica – NF-e em todas as operações que promover, vedado o uso de ECF. Esta regra não se aplica ao contribuinte credenciado para utilização da sistemática que trata o Decreto nº 24.422/2002, ressalvadas as hipóteses de emissão obrigatória da NF-e prevista na legislação.

Salientamos que a condição de credenciado será publicada em Diário Oficial Estadual e somente terá validade a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da referida publicação.

A nota fiscal que acompanha a mercadoria destinada ao detentor de regime especial deverá conter as seguintes informações:

- . a condição de credenciado do destinatário;
- . o número do edital de credenciamento.

#### **4. CÁLCULO DO IMPOSTO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES/PRESTAÇÕES ANTECEDENTES OU CONCOMITANTES**

(Dec. 19.528/1996, art. 4º, I)

##### **4.1 Base de Cálculo**

A base de cálculo do ICMS-ST relativo às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é o valor da operação praticada pelo contribuinte-substituído.

##### **4.2 Cálculo do Imposto**

O valor do imposto será obtido pela aplicação da alíquota prevista para a operação interna sobre a base de cálculo definida no subitem anterior.

O imposto relativo às operações antecedentes será recolhido pelo contribuinte-substituto quando:

- da entrada ou recebimento da mercadoria;
- da saída subsequente promovida pelo contribuinte-substituto;
- verificar-se qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.
-

### 4.3 Exemplos

a) Contribuinte inscrito neste Estado vende mercadoria sujeita a diferimento, por R\$ 1.000,00, para contribuinte-substituto pelas entradas. Cálculo do imposto devido por substituição tributária: (*Substituição Tributária Antecedente*)

#### CÁLCULO DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO

	Base de cálculo (R\$)	1.000,00
( x )	Alíquota interna (17%)	
( = )	ICMS devido por substituição (R\$)	170,00

#### EMIÇÃO DA NOTA FISCAL PELO CONTRIBUINTE-SUBSTITUÍDO

##### CÁLCULO DO IMPOSTO

Base Cálculo do ICMS	Valor do ICMS	B. Cálculo ICMS Substituição	Valor ICMS Substituição	Valor Total dos Produtos
				<b>1.000,00*</b>
Valor do Frete	Valor do Seguro	Outras Despesas Acessórias	Valor Total do IPI	Valor Total da Nota
				<b>1.000,00</b>

\*O contribuinte-substituído deverá cobrar do contribuinte-substituto o valor líquido da mercadoria (R\$ 830,00), isto é, sem o custo do ICMS. O contribuinte-substituto recolherá o ICMS devido pelo vendedor.

#### ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS PELO CONTRIBUINTE-SUBSTITUÍDO

REGISTRO DE SAÍDAS			CONTRIBUINTE: INSCRIÇÃO ESTADUAL:			CNPJ/MF:	
Valor	ICMS – Valores Fiscais						
Contábil	Base de Cálculo	Alíquota %	ICMS Debitado	ICMS-Substituição		Isentas/Ñ Tributadas	Outras
				Estado	Outra UF		
1.000,00							1.000,00

#### ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS PELO CONTRIBUINTE-SUBSTITUTO

REGISTRO DE ENTRADAS			CONTRIBUINTE: INSCRIÇÃO ESTADUAL:			CNPJ/MF:		
Valor Contábil	ICMS – Valores Fiscais						OBS.	
	Base de Cálculo	Alíq. %	ICMS Creditado	ICMS-Substituição		Isentas/Ñ Tributadas		Outras
				Fonte	Entrada			
1.000,00							1.000,00	
					170.00			

O contribuinte-substituto deverá emitir Nota Fiscal de Entrada com o valor do ICMS diferido e efetuar o seu registro no Registro de Entradas, na coluna "Contribuinte-Substituído – ICMS pela Entrada". (Port. SF nº 393/84)

b) Contribuinte situado no Rio Grande do Norte remete mercadoria, no valor de **R\$ 2.000,00**, com ICMS destacado no valor de **R\$ 240,00**, para armazém geral situado em Pernambuco. Em seguida vende a mercadoria armazenada para contribuinte situado neste Estado, por **R\$ 2.300,00**. O cálculo do imposto a ser recolhido pelo armazém geral será: (*Substituição Tributária Concomitante*)

### ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS PELO ARMAZÉM GERAL

REGISTRO DE ENTRADAS			CONTRIBUINTE:			CNPJ/MF:		
			INSCRIÇÃO ESTADUAL:					
Valor Contábil	ICMS – Valores Fiscais						OBS.	
	Base de Cálculo	Alíq. %	ICMS Creditado	ICMS-Substituição		Isentas/Ñ Tributadas		Outras
				Fonte	Entrada			
2.000,00	2.000,00	12	240,00					

### ICMS DEVIDO NA VENDA DA MERCADORIA ARMAZENADA

	Base de cálculo (R\$)	2.300,00
( x )	Alíquota interna (17%)	
( = )	ICMS devido por substituição (R\$)	391,00

### ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS PELO ARMAZÉM GERAL

REGISTRO DE SAÍDAS			CONTRIBUINTE:			CNPJ/MF:	
			INSCRIÇÃO ESTADUAL:				
Valor	ICMS – Valores Fiscais						
Contábil	Base de Cálculo	Alíquota %	ICMS Debitado	ICMS-Substituição		Isentas/Ñ Tributadas	Outras
				Estado	Outra UF		
2.300.00	2.300.00	17%	391.00				

## 5 CÁLCULO DO IMPOSTO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES/PRESTAÇÕES SUBSEQUENTES

(Dec. 19.528/1996, arts. 4º, II, III, IV e §§ 1º, 3º, Dec. nº 17.559/94, art. 2º; Lei nº 11.408/96, art. 18, II, “d”)

Na substituição tributária “para frente”, considerando que o fato gerador da operação tributada ainda não ocorreu, o imposto é cobrado antecipadamente com base em “fato gerador presumido” respaldado na suposição de que a operação subsequente seja interna e tributada.

Na substituição tributária relativa às operações ou prestações subsequentes a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelo adquirente (contribuinte-substituído) é atribuída ao remetente (contribuinte-substituto).

A substituição tributária relativa às operações ou prestações subsequentes pode ocorrer com mercadoria procedente deste Estado, de outra Unidade da Federação ou do Exterior.

São elementos de composição do ICMS-ST:

- Alíquota;
- Crédito fiscal;
- Base de cálculo;
- Margem de valor agregado – MVA.

#### 5.1 Alíquota

Será aplicada a alíquota interna do Estado de destino, portanto a alíquota do Estado do contribuinte-substituído.

## 5.2 Crédito Fiscal

O crédito fiscal, regra geral, será o valor correspondente ao ICMS de responsabilidade direta (ICMS normal) destacado no documento fiscal do contribuinte-substituto. Entretanto, existem algumas regras específicas relativas ao crédito fiscal na substituição tributária, conforme segue abaixo:

**a) Produtos Eletrônicos e Eletroeletrônicos (Dec. 35.701/2010):**

1. relacionados no anexo 3 (alíquota de 12%): 70,59% do crédito destacado na Nota Fiscal;
2. relacionados no anexo 4 (alíquota de 7%): 41,18% do crédito destacado na Nota Fiscal;

**b) Material de Construção, Acabamento Bricolagem ou Adorno (Dec. 35.678/2010):**

os produtos relacionados no anexo 2 (alíquota 7%): 41,18% do crédito destacado na Nota Fiscal.

**c) Contribuinte do Simples Nacional:**

O valor resultante da aplicação da alíquota interna ou interestadual, conforme a hipótese, sobre o valor da operação ou prestação (Resolução CGSN 51/08, art. 3º, §§ 9º e 10º)

## 5.3 Base de Cálculo

A identificação da base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes será esgotada, sucessivamente, a cada possibilidade:

- a) o preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão ou entidade competente da Administração Pública;
- b) o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador;
- c) o valor obtido pelo somatório das seguintes parcelas, conforme a hipótese:
  - valor da operação ou prestação própria realizada pelo contribuinte-substituto ou pelo contribuinte-substituído intermediário;
  - montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
  - margem de valor agregado – MVA relativa às operações ou prestações subsequentes.

A margem de valor agregado - MVA será estabelecida pelo poder público tomando-se por base os preços praticados usualmente no mercado da região considerada, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados (art. 4º, II, c, 3, do Dec. 19.528/96).

Quando as mercadorias forem provenientes de contribuinte do Simples Nacional de outra Unidade da Federação, independente da responsabilidade do recolhimento do ICMS-ST ser do remetente ou do destinatário, deverá ser utilizada a MVA original, ou seja, MVA prevista para as operações internas (art. 4º, §§ 9º e 10º, do Dec. 19.528/96).

O percentual de agregação será fixado pela legislação em função de cada produto. Sua consulta é imprescindível, visto que pode variar em cada Estado.

A legislação não oferece percentual específico para todo produto, indicando, portanto, o percentual geral para os que não estiverem especificados

Quando Protocolos ou Convênios estabelecem, para o mesmo produto, diferentes MVA, prevalecerá o percentual inferior, independentemente de alteração da respectiva norma específica. A título de exemplo, citamos o produto “fraldas” que encontram-se elencada no Convênio de Produtos Farmacêuticos e também no Protocolo de Cosméticos, Artigos de Perfumaria, Higiene Pessoal ou Toucador.

Em substituição à base de cálculo obtida por meio da aplicação de MVA, o Estado poderá fixar valores através de Pauta Fiscal.

Na substituição tributária relativa às operações ou prestações subsequentes não são considerados, para o cálculo do respectivo ICMS, os descontos ou abatimentos ainda que líquidos e



certos. (Dec. 17.559/94)

#### **CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUTO**

$$\text{ICMS substituto} = (\text{VP} + \text{MVA}) \times \text{Aliq. Interna} - \text{CF}$$

Valor de Partida = Valor da Mercadoria + Frete(FOB) + IPI + despesas cobradas ao adquirente

CF = ICMS normal destacado na NF + ICMS frete FOB

#### **5.4 Cálculo do Imposto**

Sobre a base de cálculo será aplicada a alíquota prevista para as operações/prestações internas e deste valor encontrado será deduzido o ICMS de responsabilidade direta do contribuinte-substituto e o ICMS relativo ao frete, quando por conta do destinatário.

#### **5.5 Frete não Incluso na Base de Cálculo**

Caso o valor do frete não tenha sido considerado na composição da base de cálculo, o destinatário deverá recolher o imposto complementar. Nesta hipótese a base de cálculo será o valor do próprio frete, acrescido do percentual de agregação previsto para o produto. O valor do imposto corresponderá ao resultado da aplicação da alíquota interna da mercadoria sobre a base de cálculo, deduzido o crédito fiscal relativo ao frete, se houver.

#### **5.6 Operação de Importação**

Na importação do exterior, quando a mercadoria/operação, estiver sujeita ao regime de substituição tributária, o importador deverá adotar a base de cálculo prevista no art. 14, VII, "b", do Decreto 14.876/91, a ele adicionando-se os acréscimos indicados na respectiva legislação específica, inclusive o percentual de agregação próprio, podendo ser adotada a base de cálculo prevista em Pauta Fiscal, fixada a critério da Administração Tributária, prevalecendo o valor maior. Neste caso, o importador além de ser contribuinte substituto relativamente às operações ou prestações subsequentes, deverá também recolher o ICMS de sua responsabilidade direta.

#### **COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS DE RESPONSABILIDADE DIRETA RELATIVO À IMPORTAÇÃO**

(Lei nº 11.408/96, art. 6º, V, c/c Dec. nº 14.876/91, art. 14, VII, "b")

1. a base de cálculo do ICMS de responsabilidade direta na entrada de mercadoria importada do exterior corresponde ao somatório das seguintes parcelas:
  - a) valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observando-se:
    - o preço da mercadoria expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do Imposto de Importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior, se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento do efetivo preço;

- o valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do Imposto de Importação, nos termos da lei aplicável à matéria, substituirá o preço declarado.
- b) valor dos impostos de Importação, sobre Produtos Industrializados e sobre Operações de Câmbio;
- c) quaisquer despesas aduaneiras, assim consideradas as importâncias devidas às repartições alfandegárias;
- d) outros impostos, taxas e contribuições.
2. além das parcelas mencionadas no item anterior, comporá a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto. (Lei nº 11.408/96, art. 6º, § 1º, I; Dec. nº 14.876/91, art. 14, § 1º; Instrução Normativa DAT nº 007/2002).

## 5.7 Exemplos

- a) Contribuinte industrial deste Estado vende mercadoria sujeita à substituição tributária para empresa situada em Pernambuco, por **R\$ 2.500,00**, com IPI no valor de **R\$ 250,00** e frete FOB no valor de **R\$ 50,00**. A mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária com liberação. A MVA relativa às operações subsequentes é de 40%. A alíquota incidente na operação interna é de 17%. O cálculo do ICMS-ST será: (*SUBST. TRIBUT. SUBSEQUENTE*)

### CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUTO

	Valor da mercadoria	2.500,00
( + )	Valor do IPI	250,00
( + )	Valor do frete	50,00

( = )	Valor de partida	2.800,00
( + )	Agregação de 40%	1.120,00
( = )	<b>BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO</b>	<b>3.920,00</b>
( x )	Alíquota (17%)	
( = )	ICMS total	666,40
( - )	ICMS do remetente (2.500,00 x 17%)	425,00
( - )	ICMS sobre o frete*	0,00
( = )	<b>ICMS SUBSTITUIÇÃO</b>	<b>241,40</b>

\*Há isenção na prestação interna de serviço de transporte rodoviário de carga (Dec. nº 14.876/91, art. 9º, CXIX, "a")

### EMIÇÃO DA NOTA FISCAL PELO CONTRIBUINTE-SUBSTITUTO

#### CÁLCULO DO IMPOSTO

Base Cálculo do ICMS	Valor do ICMS	B. Cálculo ICMS Substituição	Valor ICMS Substituição	Valor Total dos Produtos
<b>2.500,00</b>	<b>425,00</b>	<b>3.920,00</b>	<b>241,40</b>	<b>2.500,00</b>
Valor do Frete	Valor do Seguro	Outras Despesas Acessórias	Valor Total do IPI	Valor Total da Nota
			<b>250,00</b>	<b>2.991,40</b>

### ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS PELO CONTRIBUINTE-SUBSTITUTO

REGISTRO DE SAÍDAS			CONTRIBUINTE:			CNPJ/MF:		
			INSCRIÇÃO ESTADUAL:					
Valor	ICMS – Valores Fiscais							
Contábil	Base de Cálculo	Alíquota %	ICMS Debitado	ICMS-Substituição		Isentas/Ñ Tributadas	Outras	OBS.
				Estado	Outra UF			
2.750,00	2.500,00	17	425,00	241,40				ICMS-fonte: 241,40

### ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS PELO CONTRIBUINTE-SUBSTITUÍDO

REGISTRO DE ENTRADAS			CONTRIBUINTE:			CNPJ/MF:		
			INSCRIÇÃO ESTADUAL:					
Valor Contábil	ICMS – Valores Fiscais						OBS.	
	Base de Cálculo	Alíq. %	ICMS Creditado	ICMS-Substituição		Isentas/Ñ Tributadas		Outras
				Fonte	Entrada			
2.750,00							ICMS-fonte: 241,40	

**b)** Contribuinte deste Estado importa 14.000 aparelhos de barbear, NBM/SH 8212.10.20, sujeito ao regime de substituição tributária subsequente com liberação, por **R\$ 7.000,00**, IPI no valor de **R\$ 700,00**, Imposto de Importação no valor de **R\$ 400,00** e despesas aduaneiras no valor de **R\$ 200,00**. A margem de valor agregado para o produto é de 30%. Cálculo do imposto devido por substituição: (SUBST. TRIB. SUBSEQUENTE)

#### ICMS RELATIVO À IMPORTAÇÃO

	valor dos produtos	7.000,00
( + )	valor do IPI	700,00
( + )	Valor do Imposto de Importação	400,00
( + )	despesas aduaneiras	200,00
( = )	valor de partida	8.300,00
( / )	0,83*	
( = )	<b>Base de cálculo</b>	<b>10.000,00</b>
( x )	Alíquota de importação (17%)	
( = )	<b>ICMS relativo à importação</b>	<b>1.700,00</b>

\* Dividimos por 0,83, que corresponde a 100% - 17%, para incluir o montante do ICMS na sua base de cálculo

### ICMS ANTECIPADO

	Valor de partida	10.000,00
( + )	Agregação de 30%	3.000,00
<b>( = )</b>	<b>BASE DE CÁLCULO</b>	<b>13.000,00</b>
( x )	Alíquota (17%)	
( = )	ICMS total	2.210,00
( - )	ICMS relativo à importação	1.700,00
<b>( = )</b>	<b>ICMS antecipado</b>	<b>510,00</b>

### EMIÇÃO DA NOTA FISCAL DE ENTRADA

#### DADOS DO PRODUTO

Código	Descrição dos Produtos	CI Fiscal	Situação Tributária	Unidade	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total	Alíquotas		Valor do IPI
								ICMS	IPI	
	aparelho de barbear	8212.10.20	010	un	14.000	0,50	7.000,00	17	10	700,00

#### CÁLCULO DO IMPOSTO

Base Cálculo do ICMS	Valor do ICMS	Base Cálculo ICMS Substituição	Valor ICMS Substituição	Valor Total dos Produtos
<b>10.000,00</b>	<b>1.700,00</b>	<b>13.000,00</b>	<b>510,00</b>	<b>7.000,00</b>
Valor do Frete	Valor do Seguro	Outras Despesas Acessórias	Valor Total do IPI	Valor Total da Nota
		<b>600,00</b>	<b>700,00</b>	<b>10.510,00*</b>

\* De acordo com a Instrução Normativa DAT nº 019/96, alterada pela Instrução Normativa DAT nº 019/2001, o **Valor Total da Nota** corresponde ao valor total dos produtos acrescido do montante relativo aos seguintes itens, quando for o caso, se não contidos no preço:

- frete
- seguro
- IPI
- ICMS devido por substituição tributária
- ICMS incidente sobre a importação
- demais despesas acessórias.

### 6 CÁLCULO DO IMPOSTO RELATIVO ÀS MERCADORIAS DESTINADAS A USO, CONSUMO OU ATIVO FIXO – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS

(Lei nº 11.408/96, art. 17, §3º; Dec. 19.528/1996, art. 4º, § 4º, II; Dec. nº 14.876/91, art. 3º, XII)

Ocorre fato gerador do ICMS a entrada de mercadoria procedente de outra Unidade da Federação destinada a integrar o ativo fixo, ou para uso ou consumo do adquirente e, neste caso, sobre determinados produtos recai a cobrança do ICMS por meio da substituição tributária.

## 6.1 Base de Cálculo

A base de cálculo será o valor da operação na Unidade da Federação de origem da mercadoria.

## 6.2 Cálculo do Imposto

O imposto a ser recolhido será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo.

## 6.3 Exemplo

Contribuinte transportador de cargas deste Estado adquire pneus na Paraíba, para uso, por **R\$ 2.500,00**, com IPI no valor de **R\$ 100,00**. Cálculo do ICMS a ser retido por substituição:

	Valor da mercadoria	2.500,00
( + )	Valor do IPI	100,00
( = )	Valor da operação	2.600,00
( x )	Diferença de alíquota (17% - 12% = 5%)	
( = )	<b>ICMS SUBSTITUTO</b>	<b>130,00</b>

## 7 RESSARCIMENTO

(Dec. 19.528/1996, , arts. 17, 18, II, "c", 19, II, "b", 21, 22 e 23)

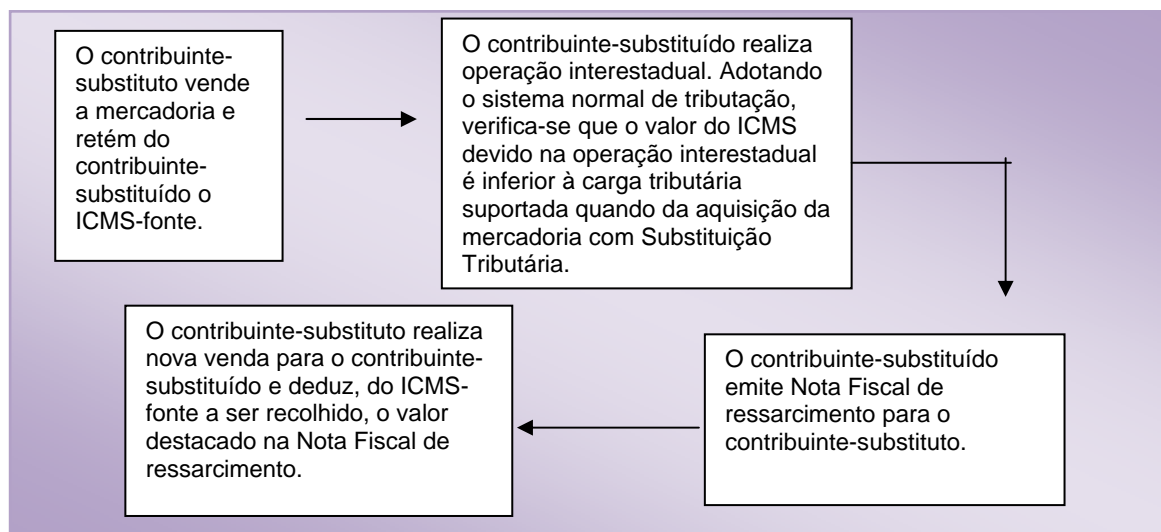
Ressarcimento é o mecanismo que permite ao contribuinte-substituído, na substituição tributária "pelas saídas", recuperar o ICMS que houver sido antecipado à maior.

O ressarcimento do imposto retido poderá ocorrer nas seguintes hipóteses:

- saída da mercadoria para outra unidade da Federação com retenção do imposto por substituição tributária;
- desfazimento do negócio antes da entrega da mercadoria, quando não for possível adotar a restituição prevista no item 8 deste Informativo Fiscal;

Na saída para outra Unidade da Federação, haverá direito ao ressarcimento quando, em função de diferença de alíquota ou de base de cálculo, o imposto relativo à operação interestadual realizada pelo contribuinte-substituído for inferior à soma do ICMS normal e do ICMS antecipado destacado na respectiva Nota Fiscal de aquisição da mercadoria. Nesta hipótese o fornecedor da mercadoria deduzirá da próxima retenção a ser efetuada em favor da Unidade da Federação do contribuinte-substituído, em relação ao mesmo contribuinte, o valor do imposto a ser ressarcido.

Esquemáticamente temos:



### 7.1 Valor do Ressarcimento

Na hipótese da saída tributada para outra Unidade da Federação, para obtenção do valor do ressarcimento, o contribuinte-substituído deverá emitir Nota Fiscal adotando os procedimentos a seguir descritos:

- identificar a quantidade da mercadoria que tenha saído para outra Unidade da Federação;
- o valor da base de cálculo do imposto será proporcional à referida saída, considerando-se a mesma base de cálculo que tenha sido adotada na antecipação original quando da aquisição efetuada pelo contribuinte-substituído;
- a alíquota a ser adotada sobre a mencionada base de cálculo será a mesma que tenha sido utilizada na respectiva antecipação original;
- como parcela dedutiva do resultado obtido conforme a orientação supra, tomar-se-á o débito do imposto de responsabilidade direta do contribuinte-substituído, titular do ressarcimento, que corresponderá àquele destacado na Nota Fiscal da saída de mercadoria para outro Estado, resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações interestaduais sobre o valor da mencionada saída;
- quando não for possível a identificação da operação original, serão considerados os dados da aquisição mais recente do produto

Nas hipóteses de desfazimento do negócio e de saída para outro Estado não tributada, o valor do ressarcimento será o total do ICMS antecipado pelo contribuinte-substituto da operação original, observada a proporcionalidade entre a quantidade da mercadoria vendida e da mercadoria adquirida com antecipação do imposto.

### 7.2 Condições para o Ressarcimento

Para que o contribuinte-substituto faça a compensação do valor do ressarcimento, deverão ser atendidas as seguintes condições:

- o abatimento do imposto somente poderá ocorrer em relação à mesma Unidade da Federação e ao mesmo contribuinte;
- o valor do imposto retido por substituição tributária a ser ressarcido não poderá ser superior ao valor retido originalmente pelo contribuinte-substituto;

- seja remetida, à repartição fazendária do domicílio do contribuinte-substituído que tenha promovido a operação interestadual, cópia da GNRE relativa ao imposto objeto do ressarcimento, no prazo de 10 (dez) dias, contados da data do correspondente recolhimento do imposto;
- o contribuinte-substituto disponha dos documentos comprobatórios da situação, remetidos pelo contribuinte substituído, conforme segue:
  - ❑ Nota Fiscal de ressarcimento contendo o visto da unidade fazendária do domicílio fiscal do contribuinte-substituído, responsável pela verificação do pedido de ressarcimento;
  - ❑ relação, em papel ou meio magnético, das Notas Fiscais referentes às saídas para outro Estado, com identificação do documento fiscal, da Unidade da Federação de destino, da quantidade e do valor da mercadoria, do valor do imposto de responsabilidade direta do remetente, bem como do valor do imposto retido pelo contribuinte-substituto quando da aquisição do produto.

### 7.3 Nota Fiscal de Ressarcimento

A Nota Fiscal de ressarcimento será emitida pelo contribuinte-substituído, em nome do respectivo fornecedor, devendo conter, além das indicações regulamentares, as seguintes:

- natureza da operação: ressarcimento;
- identificação da Nota Fiscal relativa à saída para outra Unidade da Federação;
- declaração: “Nota Fiscal emitida para efeito de ressarcimento”;
- valor do ressarcimento, com a demonstração dos respectivos cálculos, efetuados nos termos do subitem 7.1;

Na via fixa da Nota Fiscal o contribuinte-substituído deste Estado, titular do ressarcimento, deverá fazer um demonstrativo contendo conta-corrente do valor do ressarcimento, com as seguintes informações:

- Valor do ressarcimento contido nesta Nota Fiscal:
- Saldo positivo de ressarcimento anterior, conforme NF-nº - quando houver, se o valor do ressarcimento disponível abranger mais de uma operação para compensação;
- Total do ressarcimento: corresponde ao somatório do valor do ressarcimento relativo à Nota Fiscal que está sendo emitida com o valor do saldo positivo de ressarcimento anterior;
- Valor do ICMS antecipado pelo fornecedor: valor do ICMS relativo à operação posterior àquela do recebimento, pelo fornecedor, de Nota Fiscal de ressarcimento, até o limite deste;
- Saldo positivo de ressarcimento: diferença entre o total do ressarcimento e o valor do ICMS antecipado pelo fornecedor na operação anterior. O saldo positivo do conta-corrente deverá ser transportado para o demonstrativo da Nota Fiscal de ressarcimento subsequente.

Relativamente à hipótese de desfazimento do negócio, a Nota Fiscal de Ressarcimento conterá, além das exigências regulamentares:

- natureza da operação: ressarcimento;
- identificação da Nota Fiscal emitida para acobertar a mercadoria objeto do negócio desfeito;
- declaração: “Nota Fiscal emitida para efeito de ressarcimento”.

A Nota Fiscal de ressarcimento permite ao fornecedor responsável pelo ressarcimento realizar a dedução do valor a ser ressarcido na próxima retenção a ser efetuada relativamente ao mesmo contribuinte sob o regime de substituição tributária. Este deverá demonstrar no corpo da Nota Fiscal que emite, as seguintes informações:

- valor contido na Nota Fiscal de ressarcimento nº...;
- saldo positivo de ressarcimento, conforme Nota Fiscal nº...;
- total do ressarcimento;
- saldo devedor/credor.

**NOTA:** Quando o contribuinte-substituto for importador, poderá, no momento do desembaraço aduaneiro, deduzir o valor do ressarcimento. Para isso deverá ter emitido Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, relativa ao valor do ressarcimento, em nome da Secretaria da Fazenda, que contenha:

- no quadro “Destinatário/Remetente”, os dados relativos à Secretaria da Fazenda;
- no quadro “Emitente”, no campo “Natureza da Operação”, a indicação “Ressarcimento”;
- no quadro “Dados Adicionais”, no campo “Informações Complementares”, ou no corpo do documento fiscal, demonstrativo contendo conta corrente do valor do ressarcimento, conforme subitem 7.3 deste Informativo Fiscal;
- visto da unidade fazendária responsável pela verificação do pedido de ressarcimento.

Na Nota Fiscal relativa à importação deverá constar o demonstrativo previsto no subitem 7.3 deste Informativo.

#### 7.4 Escrituração da Nota Fiscal de Ressarcimento

A Nota Fiscal de ressarcimento emitida pelo contribuinte-substituído deverá, conforme a hipótese, ser escriturada da seguinte forma:

❑ **Sistema com Liberação**

- **contribuinte-substituído:** no **Livro de** Registro de Saídas, na coluna “Documento Fiscal”, indicando-se o seu valor na coluna “Observações”, onde será elaborado demonstrativo na folha de encerramento de cada período fiscal, indicando-se as Notas Fiscais de ressarcimento emitidas, os respectivos valores e o fornecedor destinatário;
- **contribuinte-substituto:** no **Livro de** Registro de Entradas, nas colunas “Documento Fiscal” e “Observações”, indicando-se nesta: “ressarcimento do imposto retido”;

#### 7.5 Exemplos

**1)** Contribuinte deste Estado adquire em São Paulo, por **R\$ 1.000,00**, 300 unidades do produto x, sujeito ao regime de substituição tributária. O valor da base de cálculo para obtenção do ICMS-fonte foi **R\$ 1.300,00** e a alíquota de 17%. Metade da mercadoria é revendida para contribuinte situado no Estado da Paraíba, por **R\$ 750,00**, com retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária. Cálculo do valor do ressarcimento e elaboração do demonstrativo na respectiva Nota Fiscal:



**CÁLCULO DO ICMS TOTAL RELATIVO À ANTECIPAÇÃO  
QUANDO DA AQUISIÇÃO DA MERCADORIA PROPORCIONAL À QUANTIDADE REVENDIDA**

**Base de Cálculo Proporcional à Quantidade Revendida**

QUANTIDADE DE MERCADORIA		BASE DE CÁLCULO
300		1.300,00
150		x
x = 650,00		

	Base de cálculo adotada na antecipação original	650,00
( x )	Alíquota interna (17%)	
( = )	<b>ICMS TOTAL</b>	<b>110,50</b>

**CÁLCULO DO IMPOSTO DE RESPONSABILIDADE DIRETA  
DO CONTRIBUINTE-SUBSTITUÍDO**

	Base de cálculo	750,00
( x )	Alíquota interestadual (12%)	
( = )	<b>ICMS de responsabilidade direta do contribuinte-substituído</b>	<b>90,00</b>

**CÁLCULO DO RESSARCIMENTO**

	ICMS relativo à antecipação original proporcional à quantidade revendida	110,50
( - )	ICMS de responsabilidade direta na saída para a Paraíba	90,00
( = )	<b>Valor do ressarcimento</b>	<b>20,50</b>

**DEMONSTRATIVO A SER ELABORADO NA VIA FIXA\*(Obs.) DA NF DE RESSARCIMENTO  
EMITIDA PELO CONTRIBUINTE-SUBSTITUÍDO**

(a)	Valor do ressarcimento contido nesta Nota Fiscal	20,50
(b)	Saldo positivo de ressarcimento anterior	0
(c)	Total do ressarcimento (a+b)	20,50
(d)	Valor do ICMS antecipado pelo fornecedor	0
(e)	Saldo positivo de ressarcimento	20,50

\* **OBS.** Atualmente, no caso de Nota Fiscal Eletrônica – Nfe, ainda não há previsão legal de dispositivo que venha a substituir o demonstrativo elaborado na via fixa da Nota Fiscal referente ao Ressarcimento, emitido pelo contribuinte substituído.

É possível, entretanto, lançar mão da Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA – ST como informação ao Fisco do valor relativo ao ressarcimento do imposto retido.

2) O contribuinte deste Estado, referido no exemplo anterior, faz nova aquisição, ao mesmo fornecedor, de 200 dúzias do produto x, por R\$ 866,00, com ICMS retido no valor de R\$ 130,77. Demonstração da compensação do ressarcimento:

#### DEMONSTRATIVO A SER ELABORADO NA NF PELO FORNECEDOR

(a)	Valor contido na NF de ressarcimento emitida no exemplo anterior	20,50
(b)	Saldo positivo de ressarcimento	0
(c)	Total do ressarcimento	20,50
(d)	ICMS destacado nesta NF	130,77
(e)	<b>Saldo devedor*</b>	<b>(110,27)</b>

\*O saldo devedor corresponde ao valor do ICMS-fonte a ser recolhido a este Estado.

## 8 RESTITUIÇÃO

(Dec. 19.528/1996, art. 20 e Port. 324/98)

O contribuinte-substituído tem direito à restituição do valor total do imposto pago por substituição tributária “progressiva” nas seguintes hipóteses:

- o fato gerador presumido não se realizar;
- a operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído estiver contemplada com qualquer espécie de desoneração total do imposto;
- houver retenção a maior em função da base de cálculo da substituição na operação anterior ser superior a base de cálculo decorrente da saída de mercadoria do contribuinte substituído.

Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias, o contribuinte-substituído poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo. Sobrevindo decisão administrativa contrária irrecorrível, o contribuinte-substituído, no prazo de 15 (quinze) dias da respectiva ciência, procederá ao estorno dos créditos registrados, também devidamente atualizados, com pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

## 9 DEVOLUÇÃO E DESFAZIMENTO DO NEGÓCIO

### 9.1 Devolução

(Dec. 19.528/1996, art. 24; Dec. nº 14.876/91, arts. 677 a 683)

Devolução é a operação através da qual o destinatário da mercadoria faz o retorno da mesma, ao remetente, após o seu recebimento.

Quando o contribuinte-substituído, relativamente à substituição tributária “progressiva”, promover a devolução de mercadoria cujo imposto tenha sido retido por substituição tributária, poderá adotar um dos procedimentos a seguir indicados:

- destacar na Nota Fiscal o ICMS normal e o valor do ICMS relativo à substituição;
- manter o valor do imposto retido como crédito fiscal.

Na hipótese de operação referente à devolução de mercadoria, contendo a Nota Fiscal o valor do ICMS relativo à substituição tributária:

I. quando se tratar de operação interna, o contribuinte-substituto deve deduzir o mencionado valor na coluna Contribuinte-substituído para o Estado. No SEF esta operação será feita através de Ajuste de Apuração - Estorno de Débito – Substituição Tributária para o Estado;

II. quando se tratar de operação interestadual, o contribuinte deste Estado, inscrito como contribuinte-substituto na Unidade da Federação do contribuinte-substituído, deve deduzir o mencionado valor na coluna Contribuinte substituído para outros Estados. No SEF esta operação será feita através de Ajuste de Apuração - Estorno de Débito - Substituição Tributária para outras UF.

Salientamos que, ocorrendo devolução de mercadoria pelo contribuinte-substituído, nos termos dos artigos 677 a 683, do Decreto 14.876/91 e alterações, cabe a restituição do imposto sobre quem recair o ônus do desembolso, lembrando que, relativamente ao ICMS-ST, o pedido de restituição deverá ser solicitado ao Estado destinatário da mercadoria, ou utilizado como crédito pelo contribuinte-substituído quando o ônus recair sobre ele.

## 9.2 Desfazimento do Negócio

( Dec. 19.528/1996, art. 25)

O desfazimento do negócio far-se-á antes da entrega da mercadoria, devendo ser adotado um dos procedimentos a seguir:

- ❑ **se o imposto antecipado houver sido recolhido** – o contribuinte-substituído deverá requerer a restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, nos termos do art. 20, I, do Decreto nº 19.528/96. Caso o contribuinte-substituído não tenha como utilizar o valor restituído a título de crédito, em razão de apenas operar com mercadorias sujeitas ao regime de antecipação com liberação, deverá adotar o mecanismo de ressarcimento, conforme previsto no item 7 deste informativo, com a dispensa da apresentação da relação das Notas Fiscais referentes às saídas para outro Estado.

Neste caso, a Nota Fiscal emitida para efeito de ressarcimento conterá, além das exigências regulamentares, o seguinte:

- a) natureza da operação: ressarcimento;
- b) identificação da Nota Fiscal emitida para acobertar a mercadoria objeto do negócio desfeito;
- c) declaração: "Nota Fiscal emitida para efeito de ressarcimento".

- ❑ **se o imposto retido não houver sido recolhido:**

- ✓ se a Nota Fiscal não houver sido escriturada no Registro de Saídas, esta deverá ser cancelada, nos termos do art. 94 do Decreto nº 14.876/91;
- ✓ se a Nota Fiscal houver sido escriturada no Livro de Registro de Saídas, o valor do ICMS substituto deverá ser deduzido da coluna "Contribuinte-Substituído" do mesmo. Os contribuintes obrigados a entregar o SEF deverão efetuar o referido registro no quadro "Ajustes da Apuração/Estorno de Débitos".

## 10 PROCEDIMENTOS RELATIVOS AO ESTOQUE

((Dec. 19.528/1996, art. 29)

Quando é estabelecido o regime de substituição tributária "progressiva" para determinada mercadoria, o contribuinte-substituído que dela tiver estoque deve fazer o seu levantamento e recolher o imposto antecipado.

O levantamento deve ser feito relativamente às mercadorias em estoque na data imediatamente anterior à vigência do regime de substituição tributária.

O recolhimento do imposto deverá ser efetuado no prazo e condições fixados no decreto específico que instituir o regime de substituição tributária para o produto.

O disposto acima também se aplica às seguintes situações:

- a) no que couber, ao contribuinte substituído que, por medida judicial, não assuma esta condição, durante determinado período e passe posteriormente a exercê-la;
- b) à hipótese de perda da condição de detentor do regime especial de que trata o art. 3º, V, do Decreto 19.528/96 e alterações. Neste caso o recolhimento do imposto deve ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente àquele em que tenha ocorrido o levantamento do estoque, ficando assegurado as mesmas condições previstas no decreto específico quanto ao parcelamento do imposto e às reduções do valor a recolher.

### 10.1 Cálculo do ICMS sobre o Estoque

- O valor do ICMS relativo ao estoque deverá ser obtido da seguinte forma:
- calcular o valor total do estoque do produto considerando o custo de aquisição mais recente ou, a partir de 1º de outubro de 2010, o custo médio ponderado;
- adicionar ao valor do estoque o resultado da aplicação do percentual estabelecido no decreto específico que instituiu a substituição para o produto, para determinação da base de cálculo do imposto antecipado em relação à mercadoria (MVA interna);
- aplicar sobre o valor obtido no item anterior a alíquota prevista para as operações internas com a mercadoria, deduzindo-se do resultado o valor do crédito fiscal \* disponível, se houver;
- recolher o valor resultante do cálculo do item anterior, ou aquele obtido nos termos da § 2º, do art.29 do Decreto 19.528/96 e alterações, mediante DAE específico, sob o código de receita 043-4, no prazo e condições fixados em decreto específico.

O disposto contido nos incisos II e III, do art. 29, do Decreto 19.528/96 e alterações, não se aplica ao contribuinte-substituído optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

**\*NOTA:** Os Decretos que ingressaram com mercadorias no sistema de substituição tributária em outubro de 2010 trouxeram um diferencial quanto à apuração do ICMS relativamente ao estoque. Eles previram um desconto sobre as perdas, tratado da seguinte forma:

a) sobre o valor do estoque, abater 10% (comércio atacadista) ou 15 % (comércio varejista), quando se tratar de **autopeças**.

b) sobre valor do estoque, abater 5% para os **demais produtos**.

Os contribuintes que usarem o referido desconto sobre o estoque de **autopeças** (10% ou 15%) devem estornar, do crédito disponível, 7% do valor abatido. O estorno não será necessário relativamente aos **demais produtos**.

### 10.2 Escrituração do Livro Registro de Inventário

Os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária em estoque devem ser escriturados

no Registro de Inventário com a observação: “Levantamento do estoque existente em ....., para efeito do disposto no Decreto nº....., de .....”.

As cópias das folhas do Registro de Inventário deverão ser entregues à repartição fazendária do respectivo domicílio fiscal, contendo o levantamento do estoque, com a informação do montante do crédito fiscal que tenha sido utilizado para cálculo do imposto. Esta regra não se impõe relativamente aos Decretos publicados em outubro de 2010, pois os mesmos dispensaram o contribuinte da referida entrega.

### 10.3 Exemplo

Comerciante deste Estado possui, no mês de outubro de 2010, **1.000** unidades de brinquedos, com valor de aquisição (custo médio ponderado) de R\$ 700,00. No mês seguinte a cobrança do ICMS, relativo ao produto, passa a ser efetuada através do regime de substituição tributária progressiva, com liberação das operações subsequentes. A margem de valor agregado prevista para o produto é de 20% (fictícia) e a alíquota é de 17%. O contribuinte possui um crédito fiscal disponível no valor de R\$ 60,00. Segue abaixo o cálculo do ICMS relativo ao estoque:

#### CÁLCULO DO ICMS SOBRE O ESTOQUE

	Valor do estoque	700,00
(-)	Desconto sobre o estoque – quebra (5% x 700,00)	35,00
(=)	Valor do estoque	665,00
(+)	<b>Margem de valor agregado (MVA de 20%) sobre o estoque</b>	133,00
(=)	Base de cálculo da antecipação	798,00
(x)	Alíquota interna	17%
(=)	ICMS total	135,66
(-)	Crédito fiscal disponível	60,00
(=)	<b>ICMS sobre o estoque</b>	<b>75,66</b>

O contribuinte deverá estornar o crédito fiscal escritural, utilizado no cálculo da antecipação, no valor de R\$ 60,00. O estorno será efetuado mediante registro do respectivo valor no RAICMS, no quadro “Ajuste de Apuração – Estorno de Crédito”. Neste exemplo, considerando o tipo de mercadoria, não é necessário fazer o estorno correspondente ao desconto sobre o estoque.

## 11 EMISSÃO DA NOTA FISCAL

(Dec. 19.528/1996, art. 12)

Na substituição tributária “progressiva” deverão ser observados os seguintes procedimentos relativamente à emissão da Nota Fiscal:

### 11.1 Emissão de Nota Fiscal pelo Contribuinte-Substituto

O contribuinte-substituto deverá emitir Nota Fiscal que conterá, além das indicações regulamentares, as seguintes:

- o valor que tenha servido de base de cálculo para a retenção;
- o valor do imposto retido;
- o número de inscrição do remetente no CACEPE, quando localizado em outra Unidade da

Federação.

A emissão da Nota Fiscal sem as indicações específicas supra mencionadas implica em exigência do imposto que deveria ter sido retido.

## 11.2 Emissão de Nota Fiscal pelo Contribuinte-Substituído

Até 28 de fevereiro de 2011, a nota fiscal emitida pelo contribuinte substituído, nas operações com outro contribuinte, além das exigências acima previstas, deverá conter:

I – destaque do ICMS normal e do antecipado, quando o adquirente:

- for sujeito a antecipação tributária;
- não sendo sujeito à antecipação tributária, situar-se neste Estado;

II – destaque apenas do ICMS normal, nos demais casos;

III – declaração “Livre de cobrança do ICMS – Decreto nº .....”.

O ICMS destacado na Nota Fiscal nos termos aqui mencionados, será meramente indicativo, para efeito de ressarcimento do emitente, salvo quanto ao antecipado, quando o contribuinte-substituído destinatário situar-se em outro Estado.

A partir de 1º de março de 2011, a Nota Fiscal emitida pelo contribuinte-substituído, nas operações com outro contribuinte, relativamente à mercadoria recebida com imposto retido:

I - nas operações internas:

- não terá destaque do imposto;
- conterá a expressão “imposto retido por substituição - Decreto nº ...../.....”;

II - nas operações interestaduais:

a) quando o adquirente estiver sujeito à antecipação tributária, conterá:

- destaque do ICMS antecipado;
- destaque do ICMS normal, de forma meramente indicativa;

b) quando o adquirente não estiver sujeito à antecipação tributária conterá o destaque do ICMS normal, de forma meramente indicativa.

## 12 ESCRITURAÇÃO FISCAL

---

Na hipótese de antecipação do imposto **com liberação** do imposto nas operações subsequentes, a escrituração será efetuada com observância das normas abaixo relacionadas.

I - Relativamente ao **contribuinte substituto**, além das normas gerais de escrituração referente aos Livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, será observado o seguinte:

- a) a Nota Fiscal de ressarcimento, recebida do contribuinte-substituído, será escriturada no Registro de Entradas, nas colunas sob o título “Documento Fiscal” e “Observações”, indicando-se nesta: “ressarcimento de imposto retido”;
- b) o valor da referida Nota Fiscal de ressarcimento será deduzido do próximo recolhimento ao Estado de domicílio do emitente, elaborando-se o correspondente demonstrativo na coluna “Observações”;
- c) a efetivação do ressarcimento dar-se-á segundo o disposto nos artigos 21 a 23 do Decreto 19.528/96 e alterações.

II - Relativamente ao **contribuinte-substituído**, além das normas gerais, observar-se-á especialmente:

1. No **Livro de Registro de Entradas**, serão escrituradas as colunas sob título “Documento Fiscal” e ainda:

- a) na entrada de mercadoria com imposto recolhido antecipadamente, as colunas “Valor Contábil” e “Observações”, informando-se nesta tal circunstância;
- b) se o imposto antecipado for exigido através de Aviso de Retenção ou Extrato de Notas Fiscais, conforme o caso, as colunas “Valor Contábil” e “Observações”, informando-se nesta o correspondente número do Aviso de Retenção ou do Extrato de Notas Fiscais;
- c) na entrada de mercadoria sem o recolhimento antecipado ou antecipado a menor e sem emissão de Aviso de Retenção ou Extrato de Notas Fiscais, conforme o caso, a coluna “Valor Contábil”, devendo ainda o contribuinte, quando a mercadoria proceder de outro Estado:
  - 1. calcular o imposto antecipado;
  - 2. escriturar o total devido na coluna “Contribuinte-Substituto – ICMS pela Entrada”, vedada a utilização do crédito;
  - 3. recolher o imposto apurado, de acordo com o art. 6º, II e III do Decreto 19.528/96 e alterações.

2. No **Livro de Registro de Saídas** serão escrituradas as colunas sob o título “Documento Fiscal” e “Codificação”, observando-se:

- a) na saída para outro Estado, com recolhimento antecipado do imposto, serão escrituradas as colunas “Valor Contábil” e “Contribuinte-Substituído - para outro Estado”;
- b) na saída não sujeita à antecipação tributária, o imposto destacado no documento fiscal será meramente indicativo, escriturando-se o valor da operação na coluna “Valor Contábil”;
- c) a Nota Fiscal de ressarcimento, emitida nos termos do art. 21, do Decreto 19.528/96 e alterações, será escriturada nas colunas sob a denominação “Documento Fiscal”, indicando-se o seu valor na coluna “Observações”, onde será elaborado demonstrativo na folha de encerramento de cada período fiscal, identificando-se as Notas Fiscais de ressarcimento emitidas, os respectivos valores e o fornecedor destinatário;
- d) na saída para consumidor, observar-se-á o disposto na alínea “b”.

### 13. PRAZOS DE RECOLHIMENTO

(Dec. 19.528/96, art. 5º, I e II, art. 6º, II)

O recolhimento do ICMS antecipado dos produtos sujeitos à substituição tributária nos termos do Dec. 19.528/96 ocorrerá nos seguintes prazos:

**a) Nas aquisições em outra Unidade da Federação quando a responsabilidade do recolhimento do ICMS-ST for do adquirente localizado neste Estado:**

HIPÓTESES			PRAZOS DE RECOLHIMENTO	CÓDIGO DE RECEITA
Contribuinte credenciado	Mercadoria que Tenha Passado ou Não por Unidade Fiscal Deste Estado	Localizado nos municípios de Afrânio, Cabrobó, Dormentes, Lagoa Grande, Orocó, Petrolina, Santa Maria da Boa Vista e Terra Nova	Até o último dia do segundo mês subsequente ao da entrada da mercadoria no Estado	

		Localizado nos demais Municípios	Até o último dia útil do mês subsequente ao da respectiva entrada da mercadoria neste Estado	058-2
Contribuinte descredenciado	Mercadoria que Tenha Passado por Unidade Fiscal deste Estado		Por ocasião da passagem da mercadoria pela primeira unidade fiscal deste Estado	
	Mercadoria que Não Tenha Passado Por Unidade Fiscal Deste Estado		No prazo de 08 dias, contados a partir da data de saída da mercadoria do estabelecimento remetente ou, na falta desta, da data da emissão da respectiva Nota Fiscal	

**b) nas operações efetuadas por contribuinte-substituto**

Os prazos para recolhimento do ICMS substituto são os citados abaixo, salvo se norma específica dispuser de forma diversa.

HIPÓTESES			PRAZO DE RECOLHIMENTO	DOCUMENTO	CÓDIGO DE RECEITA
Deste Estado	Normal		Até o 9º dia do mês subsequente aquele em que ocorrer a saída da mercadoria	DAE 10	011-6
	Simples Nacional		Até o 9º dia do segundo mês subsequente aquele em que ocorrer a saída das mercadoria		
De Outra Unidade da Federação	Todos	Com Inscrição de substituto tributário	Até o 9º dia do mês subsequente aquele em que ocorrer a saída da mercadoria	GNRE	.....
		Sem Inscrição de Substituto Tributário	A GNRE paga deve vir acompanhando a Nota fiscal relativa a mercadoria		