



# CONTABILIDADE

*em pauta*

## O que é Substituição Tributária de ICMS e sua contabilização

Prof. Francisco F da Cunha<sup>1</sup>

A substituição tributária do ICMS está atualmente prevista no Artigo 150, da Constituição Federal de 1988, que no seu parágrafo 7º, incluído através da Ementa Constitucional nº 3 de 1993, determina:

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. (CF 88, Art. 150, §7º )

Também a Lei Complementar 87, de 1996, ao dispor sobre as regras gerais do ICMS, a serem seguidas pelos Estados e o Distrito Federal, no seu Artigo 6º, determina que Lei Estadual pode atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário, a qualquer título, a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Determina também o Parágrafo 1º desse Artigo, que a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas. Já o Parágrafo 2º determina que “A

---

<sup>1</sup> Professor nos cursos de graduação das Faculdades Intergradadas Santa Cruz de Curitiba, bacharel em Ciências Contábeis, especialista em EaD e pós graduado em gerenciamento contábil, auditoria e perícia. Possui vasta experiência profissional nas áreas de contabilidade e consultoria fiscal e tributária.

Contato: francisco@santacruz.br

atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado”.

Com base na fundamentação federal, os Estados em suas legislações determinaram a substituição tributária para diversos produtos e, por meio de protocolos entre os Estados, determinam que nas operações interestaduais o fornecedor deve fazer o recolhimento do ICMS-ST a favor do Estado de destino da mercadoria.

Para determinar a base de cálculo do ICMS-ST, o fornecedor deverá acrescentar ao valor da mercadoria, um percentual definido na legislação Estadual, chamado MVA (Margem de Valor Agregado) ou IVA (Índice de Valor Agregado)<sup>2</sup>.

Sobre essa base de cálculo é aplicada a alíquota interna do Estado de destino e desse resultado é compensado o ICMS da operação do fornecedor.

O valor apurado é o ICMS-ST, a ser recolhido em guia estadual quando a operação é dentro do Estado ou em GNRE, quando a operação é interestadual.

O valor do ICMS-ST recolhido deve ser acrescentado ao valor total da nota fiscal para que seja ressarcido pelo cliente, pois o ICMS-ST é o imposto incidente na venda desse cliente, que foi antecipado por determinação da lei.

Percebe-se então que na nota fiscal de venda do substituto tributário, além do valor da mercadoria, é acrescentado o valor do ICMS-ST, que na verdade não é faturamento da empresa, mas sim o ressarcimento do imposto do cliente, pago por substituição.

Esse valor para efeito de contabilização deve ser excluído da Receita Bruta, pois o Art. 279 do Decreto 3000, ao definir que a receita bruta das vendas e serviços compreendem o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, define também no seu Parágrafo Único que “

Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário”.(Dec 3000, art.279)

Para o exemplo do cálculo do ICMS-ST e da contabilização, consideremos o exemplo de uma venda de bonecos de plástico, efetuado por uma indústria de

---

<sup>2</sup> O Anexo X, do RICMS-PR (Decreto 6080/2012) determina as regras da Substituição Tributária no Estado e lista as mercadorias tributadas nesse regime, com as suas respectivas MVA.

brinquedos<sup>3</sup> tributada pelo Lucro Presumido no Estado do Paraná, para uma loja no Estado, também tributada pelo Lucro Presumido.

Produto:	Bonecos de plástico	
N.C.M.	9503.00.22	TIPI - Grupo 95
I.P.I.	10,00%	TIPI - Grupo 95
M.V.A.	75,89%	* Art. 132
ICMS	18,00%	** Art. 14, VI
* Artigo 132 do Anexo X do RICMS-PR		
** Artigo 14, Inciso VI do RICMS-PR		

Considerando os dados da mercadoria, apresentados na tabela acima e considerando uma venda de R\$ 10.000,00, teremos os seguintes cálculos:

Demonstração dos Cálculos		
Valor da mercadoria	10.000,00	
Valor do I.P.I.	1.000,00	(10.000,00 * 10%)
ICMS do Fornecedor (incluso no preço)	1.200,00	(10.000,00 * 12%)
Base para o cálculo da ST	19.347,90	(11.000,00 + 75,89%)
Aplicação da alíquota	3.482,62	(19.347,90 * 18%)
Valor do ICMS-ST	2.282,62	(3.482,62 - 1.200,00)
Valor total da Nota Fiscal	13.282,62	(11.000,00 + 2.282,62)
O ICMS do fornecedor calculado com o diferimento parcial de 33,33%, previsto no Inciso I do Art. 108, do RICMS-PR		

Os lançamentos contábeis, referentes à nota fiscal de venda, referente a esse exemplo serão os seguintes:

<sup>3</sup> Triciclos, patinetes, carros de pedais e outros brinquedos semelhantes de rodas, carrinhos para bonecas, bonecos, outros brinquedos, modelos reduzidos e modelos semelhantes para divertimento, mesmo animados, quebra-cabeças (puzzles) de qualquer tipo.

Valor da Nota Fiscal:	
D - Duplicatas a Receber	13.282,62
C - Vendas de Mercadorias	13.282,62
Valor do ICMS:	
D - ICMS Sobre Vendas	1.200,00
C - ICMS Sobre Vendas a Recolher	1.200,00
Valor do I. P. I.:	
D - I. P. I. Sobre Vendas	1.000,00
C - I. P. I. Sobre Vendas a Recolher	1.000,00
Valor do ICMS-ST:	
D - ICMS de Substituição Tributária	2.282,62
C - ICMS de Substituição Tributária a recolher	2.282,62

Na tabela abaixo, estão demonstradas no Balanço Patrimonial e na Demonstração do Resultado, as contas envolvidas nos lançamentos contábeis, gerados com a venda de uma mercadoria tributada pelo IPI e pelo ICMS-ST.

<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>	
ATIVO	
ATIVO CIRCULANTE	
<b>Duplicatas a Receber</b>	<b>13.282,62</b>
ATIVO NÃO CIRCULANTE	
PASSIVO	
PASSIVO CIRCULANTE	
<b>ICMS Sobre Vendas a Recolher</b>	<b>1.200,00</b>
<b>I. P. I. Sobre Vendas a Recolher</b>	<b>1.000,00</b>
<b>ICMS de Substituição Tributária a recolher</b>	<b>2.282,62</b>
PASSIVO NÃO CIRCULANTE	

PATRIMONIO LÍQUIDO	
<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO</b>	
FATURAMENTO BRUTO	
<b>Vendas de Mercadorias</b>	<b>13.282,62</b>
(-) IMPOSTOS NÃO CUMULATIVOS	3.282,62
<b>I. P. I. Sobre Vendas</b>	<b>1.000,00</b>
<b>ICMS de Substituição Tributária</b>	<b>2.282,62</b>
(=) RECEITA BRUTA	10.000,00
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	
<b>ICMS Sobre Vendas</b>	<b>1.000,00</b>

## BIBLIOGRAFIA

- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.
- BRASIL. Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.
- BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências
- BRASIL. Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI
- PARANA. Decreto Estadual nº 6.080, de 28 de setembro de 2012. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS