

INTRODUÇÃO AO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

* Cristiane Rosalina Dias
Danielle Fernandes
Patrícia Fabiano Silvério
Priscila Lorena dos Santos
Sidney da Costa

RESUMO

Este artigo tem como proposta descrever a sistemática do que venha ser ICMS e substituição tributária de uma forma ampla, bem como a legislação do ICMS no estado de Minas Gerais, destacando os protocolos e decretos firmados com os estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul.

Palavras chaves: ICMS, substituição tributária, protocolos, decretos.

1 INTRODUÇÃO

O ICMS é o imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, e é de competência dos Estados e do Distrito Federal. É um tributo de representatividade para os Estados e pode ser considerado o tributo de maior relevância para a arrecadação para as Unidades Federativas e do Distrito Federal.

As receitas de arrecadação é que fazem mover a Máquina Estatal. Os Governos estão sempre buscando formas de ampliar suas receitas e diminuir a sonegação. A substituição tributária foi estabelecida com a proposta para melhorar o controle fiscal sem elevar a carga tributária. Consiste em um instituto jurídico mediante o qual se atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo ao fato gerador praticado por terceiro.

A substituição tributaria em Minas Gerais foi instituída pelo decreto 44147/05 que criou e inseriu o Anexo XV ao Regulamento ICMS/02. Para regulamentar as operações

* Alunos do curso de ciências contábeis da Universidade Católica de Minas Gerais.

interestaduais com determinados produtos, podem ser firmados acordos através de convênios e protocolos. Os convênios contemplam todos os estados da federação mais o Distrito Federal. Os protocolos englobam alguns estados, desde que não interfiram em outros.

A substituição tributária trouxe vantagens para os Estados, pois simplifica a tributação, combate à sonegação, reduz custo operacional, já que concentra a máquina fiscal do Estado num universo menor de contribuintes, e uniformizou a legislação tributária quando os Estados firmam acordo para a substituição tributária interestadual.

2 ICMS

Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior. Trata-se de um conceito de origem constitucional (art. 155, II da Constituição da República).

2.1 Hipótese de Incidência do ICMS e os elementos para o cálculo do imposto

Da definição constitucional do ICMS (art. 155, II) podemos concluir que é um imposto que incide nas operações relativas à circulação de mercadorias

- 1- no território do ente da Federação competente (operações internas)
- 2- que alcancem mais de uma unidade da Federação (operações interestaduais) assim como nas prestações de serviço
- 3- de transporte intermunicipal
- 4- de transporte interestadual
- 5- de comunicação
- 6- importações de mercadorias
- 7- das prestações de serviço de transporte iniciadas no exterior
- 8- das prestações de serviço de comunicação iniciadas no exterior.

Portanto, trata-se de um tributo com múltiplas hipóteses de incidência. Como consequência, para cada hipótese de incidência haverá base de cálculo, alíquota, local da operação ou da prestação e momento da ocorrência do fato gerador definidos em lei, necessários para o cálculo e cobrança do imposto devido em cada operação ou prestação.

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

2.2 Ocorrência do fato gerador

Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II – do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III – da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV – da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V – do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI – do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII – das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII – do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto da competência estadual, como definido na lei complementar aplicável,

IX – do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;

X – do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII – da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

2.3 Contribuinte

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

I – importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento;

II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior,

III – adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

2.4 Base de Cálculo - Quadro Sinótico

Nos termos do art. 6º do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 5141/01-RICMS, a base de cálculo do imposto é a disposta na quadro a seguir:

Fato Gerador	Base de Cálculo
Saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.	O valor da operação.
No fornecimento de alimentações, bebidas e outras mercadorias por restaurantes, bares e estabelecimentos similares.	O valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço.
Na importação de mercadorias ou bens.	A soma das seguintes parcelas: a) valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação; b) Imposto de Importação (II); c) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

	d) Imposto sobre Operações de Câmbio (IOF); e) quaisquer despesas aduaneiras efetivamente pagas à repartição alfandegária até o momento do desembaraço da mercadoria ou bem.
Na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal.	O preço do serviço.
Na prestação onerosa de serviço de comunicação.	O preço do serviço compreende, também, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.
No fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não tributados pelo ISS.	O valor da operação.
Nas prestações de serviços tributados pelo ISS, mas com indicação expressa de incidência do ICMS sobre as mercadorias fornecidas, conforme Lei Complementar nº 56/87.	O preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada.
Na transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado, na unidade federada do transmitente.	O valor da operação.
Na transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não houver transitado pelo estabelecimento transmitente.	O valor da operação.
No recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no Exterior.	O valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização.
Na aquisição em licitação pública de bens ou mercadorias importados do Exterior apreendidos ou abandonados.	O valor da operação acrescido do valor dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente.
Na entrada no território do Estado de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, oriundos de outra unidade federada, quando não destinados à industrialização ou comercialização.	O valor da operação de que decorrer a entrada.
Na utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outra unidade federada e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente, alcançada pela incidência do imposto.	O valor da prestação na unidade federada de origem.

2.4.1 Cálculo do Imposto "cálculo por dentro"

Estabelece o art. 6º, § 1º do RICMS, que o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, inclusive na importação de mercadorias, bens e serviços do Exterior, constituindo o

respectivo destaque no documento fiscal mera indicação para fins de controle.

Exemplo:

- Custo da mercadoria + margem de lucro = R\$ 80,00

- Alíquota do ICMS = 18%

- $(100\% \text{ (valor do produto)} - 18\% \text{ (alíquota)}) = 82$

Base de cálculo = R\$ 80,00 : 82 = R\$ 97,56 x 18% = 17,56

ICMS devido = R\$ 17,56

A divisão por 82 aplica-se nos casos em que estejamos calculando o ICMS "por dentro" considerando a alíquota de 18%, ou seja, é a divisão por $(1,00 - 0,18)$. Caso a alíquota fosse 12%, a divisão seria por 88 e assim sucessivamente.

2.4.2 Integram a base de cálculo

Integram a base de cálculo do ICMS os descontos concedidos sob qualquer condição, assim entendidos os que estiverem subordinados a eventos futuros e incertos.

Também integram a base de cálculo do ICMS os valores correspondentes a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas ao destinatário, bem como o frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

2.4.2 Não integram a base de cálculo

Já os descontos incondicionais, ou seja, aqueles que não dependem de evento futuro para serem concedidos e que são indicados no próprio documento fiscal, não integram a base de cálculo do imposto.

2.4.3 Bonificações

As mercadorias dadas em bonificação fazem parte do valor da operação e, conseqüentemente, da base de cálculo do ICMS, em face da ocorrência do fato gerador do imposto, que é a circulação de mercadoria, e da inexistência de procedimento específico.

Caracteriza bonificação a concessão feita pelo vendedor ao comprador, entregando-lhe quantidade maior que a estipulada. Como exemplo de bonificação tem-se a promoção "leve 3 e pague 2".

3 ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Substituição Tributária é um mecanismo de arrecadação de tributos utilizado pelo governo brasileiro. Ele atribui ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pelo cliente. A substituição tributária é utilizada para facilitar a fiscalização dos tributos “plurifásicos”, seja, os tributos que incide várias vezes no decorrer da cadeia de circulação de uma determinada mercadoria ou serviço.

3.1 Espécies

As espécies de substituição tributária são: substituição para frente/ou progressiva e substituição para trás/ou deferimento.

3.1.1 Substituição para frente

Segundo Alcoforado, substituição para frente é quando “uma terceira pessoa (responsável) recolhe o tributo devido pelo contribuinte substituído, em um dado momento, quando o respectivo fato gerador concreto ainda está para ocorrer. Deste modo, o tributo antecipado é

determinado sob a presunção de ocorrência de elementos que deverão surgir com a deflagração futura do fato jurídico-tributário.” Todavia, levando em consideração que a substituição tributária *para frente* operava com presunções legais, e não a realidades fáticas, quanto à ocorrência do fato gerador e sua dimensão econômica, surgiu profunda discussão acerca da sua constitucionalidade, muito embora tais discussões somente restassem sepultadas após decisões do Supremo Tribunal Federal, em sede controle difuso e concentrado de constitucionalidade, mormente em face do advento da Emenda Constitucional nº 03, de 1993, que admitiu tal espécie de substituição por meio do acréscimo do § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [1/4]

§ 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 à imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

3.1.2 Substituição para trás

A substituição para trás, ou deferimento, a última pessoa que participa da cadeia de circulação da mercadoria é que paga o tributo, de maneira integral, inclusive relativamente às operações anteriormente praticada e/ou resultado. De acordo com Morais “esse modelo foi criado visando uma maior racionalização e otimização em relação ao recolhimento do ICMS”. Conforme Melo, citado por Veríssimo.

Na substituição *regressiva*, a lei tem atribuído a responsabilidade a uma terceira pessoa distinta da obrigação tributária já realizada, por razões de comodidade, praticidade, sendo utilizada para operações de pequeno porte, ou realizadas por contribuintes de proporções modestas, que não mantêm organizadas adequadas de seus negócios, ou até sem um efetivo estabelecimento.

3.2 Contribuintes

Contribuinte substituto é o responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive do valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações de

destinem mercadorias e serviços a consumidor final, em regra geral será o fabricante ou importador no que se refere às operações subsequentes.

Contribuinte substituído é aquele que tem o imposto relativo às operações e prestações de serviços pagos pelo contribuinte substituto.

3.3 Margem de valor agregado

A margem de valor agregado será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. A mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interestadual terá a margem de valor agregado estabelecida em convênios ou protocolos.

Abaixo, exemplos com as maiores e as menores margens aplicadas:

Maiores	MVA	MVA ajustada
Preparados para sorvetes	328,00%	359,32%
Água mineral 5 l	297,69%	326,79%
Bebidas	140,00%	157,56%
Óculos	120,00%	136,10%
Barra de cereal	85,98%	99,59%
Utilidades domésticas em geral	81,00%	94,24%
Pomadas para couros	78,68%	91,75%

Menores	MÁ	MÁ ajustada
Cartões smart cards	13,00%	21,27%
Óleo de soja	17,19%	25,76%
Creme de leite	18,44%	27,10%
Cimento	20,00%	28,78%
Leite em pó	20,23%	29,03%
TV	22,00%	30,93%
Fios e cabos	22,30%	31,25%
Papel ofício	23,08%	32,08%
Mídias	25,00%	34,15%

3.6 Margem de valor agregado ajustada

Trata da aplicação, como norma geral, da Margem de Valor Agregado - MVA ajustada para a apuração da base de cálculo da substituição tributária em decorrência de operações interestaduais com autopeças (Protocolo ICMS 41/08) e com as mercadorias descritas nos itens 15, 18 a 24 e 29 a 41, cujo responsável, sujeito passivo por substituição, esteja situado no território mineiro.

As alterações no Anexo XV do RICMS/02 serão implementadas para adotar a "MVA Ajustada" na apuração da base de cálculo do ICMS/ST relativamente às operações interestaduais, visando equalizar o montante do imposto e, conseqüentemente, o preço final de mercadoria adquirida internamente com o preço de fornecedores de outros Estados.

Quando a mercadoria é adquirida em outro Estado, a operação interestadual é tributada pela alíquota de 12%; quando a aquisição é realizada dentro de Minas Gerais, a operação é tributada comumente a 18%. Como o valor do imposto compõe a sua própria base de cálculo, o preço de partida para o cálculo da substituição tributária reflete desequilíbrio em relação às duas alíquotas e, conseqüentemente, no preço final da mercadoria.

Caso a MVA permaneça a mesma para ambos os casos, ao ser incorporado o valor do imposto (12% ou 18%) no preço da mercadoria na operação própria, tal diferença provocará um preço final menor quando a alíquota aplicável à operação própria for 12%, donde resulta a necessidade de se adotar a "MVA Ajustada" para harmonizar o preço final da mercadoria em ambos os casos.

A partir da vigência do [Decreto nº 44.894](#), o contribuinte responsável pelo pagamento do ICMS/ST, relativamente às operações interestaduais com os produtos constantes dos itens 14, 15, 18 a 24 e 29 a 41, Parte 2, Anexo XV, RICMS/02, deverá, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), utilizar a fórmula descrita no § 5º do art. 19, Parte 1 do mesmo Anexo XV para obter o percentual de MVA a ser utilizado, ajustado à alíquota interestadual.

Ressalte-se que os percentuais de MVA aplicáveis à operação interestadual, constantes dos itens 14, 15 e 40, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, encontram-se em vigor

Fórmula da MVA ajustada apresentada de forma didática:

$$\text{MVA ajustada} = ((A \times B) - 1) \times 100$$

$$A = (1 + \text{MVA-ST original})$$

$$B = (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})$$

Onde:

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

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

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

IV - ALQ intra é o coeficiente correspondente à alíquota prevista neste Estado para as operações subseqüentes alcançadas pela substituição tributária.

3.5 Base de cálculo

A Lei Complementar n 87/96 em seu artigo 8, ao tratar do regime de sujeição passiva por substituição, determina que a base de cálculo será o valor correspondente ao preço de venda a consumidor acrescido do valor do frete, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre esse total) do percentual de valor agregado (margem de lucro). Esse percentual é estabelecido em cada caso de acordo com as peculiaridades de cada mercadoria.

$$\text{BC} = (\text{valor mercadoria} + \text{frete} + \text{IPI} + \text{outras despesas}) \times \text{margem de lucro.}$$

3.6 Benefícios para o fisco

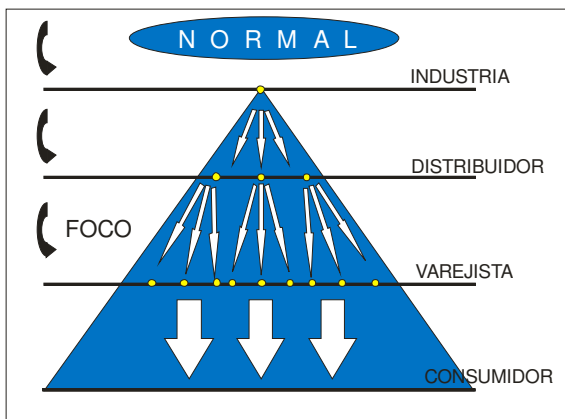
- Maior arrecadação
- Antecipação desta arrecadação
- Simplificação da fiscalização

È mais fácil fiscalizar um fabricante/distribuidor do que milhares de clientes

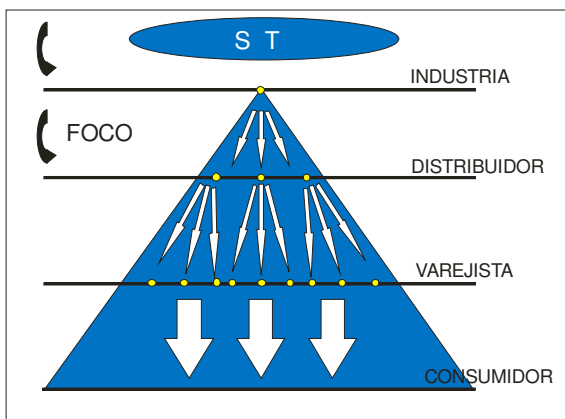
- Melhor monitoramento dos diversos ramos de atividade econômica

Ilustração de uma cadeia de produção com o respectivo “ganho operacional” pro fisco em função da concentração da fiscalização e também da redução do pessoal envolvido ou até mesmo a manutenção do pessoal fazendo um trabalho mais eficiente.

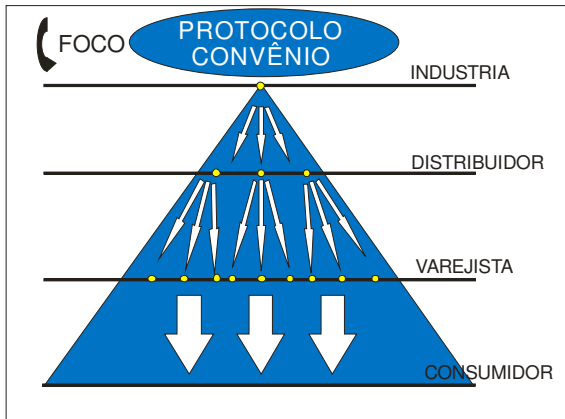
Quadro 1 – Situação de distribuição com tributação normal



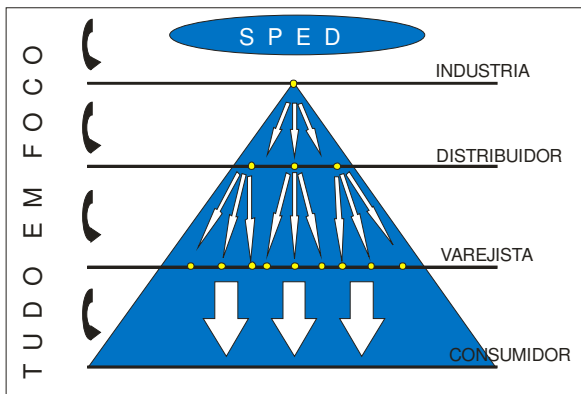
Quadro 2 – Situação de distribuição com tributação por substituição tributária



Quadro 3 – Situação de distribuição com tributação por substituição tributária através de convênios e protocolos



Quadro 4 – Situação de distribuição com tributação por substituição tributária e o uso das informações provenientes do SPED (Sistema público de escrituração digital)



4 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM MINAS GERAIS

A substituição tributária em Minas Gerais teve início com a publicação do Decreto 44174, de 14 de novembro de 2005. Esse Decreto inseriu o anexo XV ao Regulamento ICMS, tornando-se o normatizador da substituição Tributária em Minas, respaldado pela Constituição: art. 150, §

7º; pela Lei Complementar nº 87/96: art. 6º a 10; pelo Código Tributário Nacional: art. 121 e 128; e pela Lei Estadual nº 6.763/75: art. 22.

O anexo XV contém duas partes, a primeira dispõe sobre Hipóteses, Responsabilidades, Base de Cálculo, Restituição, Prazo de Pagamento, Obrigações Acessórias, e disposições específicas aos Regimes de ST; a segunda parte se refere à relação de mercadorias, âmbito de aplicação e Margem de Valor Agregado.

O Decreto 44.147/05 refletiu de forma impactante sobre o contribuinte que possuía em seu estabelecimento mercadorias cujas operações passaram a englobar o regime de substituição tributária. Foi estabelecido que esse contribuinte deveria:

I - inventariar o estoque de mercadorias existente no estabelecimento ao final do dia anterior à mudança do regime de tributação;

II - calcular o imposto devido a título de substituição tributária, aplicando a alíquota estabelecida para a mercadoria em operação interna sobre o valor obtido da maneira a seguir, conforme o caso:

a) na hipótese em que a legislação estabeleça como base de cálculo o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), o resultado da multiplicação da quantidade da mercadoria em estoque pelo respectivo PMPF;

b) na hipótese em que a legislação estabeleça como base de cálculo o preço final a consumidor fixado por órgão público competente ou o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, o resultado da multiplicação da quantidade da mercadoria em estoque pelo respectivo preço; ou

c) na hipótese em que a legislação estabeleça como base de cálculo o valor encontrado mediante utilização de percentual de margem de valor agregado (MVA), o resultado da multiplicação da quantidade da mercadoria em estoque pelo preço de aquisição mais recente, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de MVA estabelecido para a mercadoria.

Independentemente da modalidade de base de cálculo estabelecida pela legislação para a mercadoria, o contribuinte enquadrado no regime Simples Minas que apura o imposto pela receita bruta:

I - real, apurará o imposto devido a título de substituição tributária aplicando a alíquota estabelecida para a mercadoria em operação interna sobre o valor resultante da multiplicação da quantidade da mercadoria em estoque pelo preço de aquisição mais recente e pelo percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria;

II - presumida, apurará o imposto devido a título de substituição tributária aplicando a alíquota estabelecida para a mercadoria em operação interna sobre o valor obtido mediante multiplicação da quantidade da mercadoria em estoque pelo preço de aquisição mais recente e pela diferença positiva entre o percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria e o percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido no regime Simples Minas para apuração da receita.

Em síntese, os estoques dos produtos incluídos no regime substituição tributária, existentes nos estabelecimentos comerciais, deverão ter seu imposto recolhido a fim de permitir que todas

as saídas a partir da data de inserção tenham o mesmo tratamento tributário. A Secretaria da Fazenda permitiu o parcelamento do ICMS devido pelo estoque, em até 6 vezes. Mesmo com o parcelamento muitos contribuintes, que apuraram grandes quantias de imposto devido, passaram dificuldade para gerar caixa e honrar seus compromissos.

O imposto devido e seus acréscimos, se houver, serão pagos em agência bancária credenciada através de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) distinto emitido pelo contribuinte, quando o pagamento for integral, ou pela repartição fazendária, quando parcelado.

4.1 Decretos - Principais alterações ao longo do tempo

Ao longo do tempo, ocorreram algumas alterações, no que tange o regime de substituição tributária dentro do Estado de Minas Gerais, através dos seguintes decretos:

O Decreto 44386, de 14 de setembro de 2006 – incluiu no regime de substituição tributária Contraceptivos (dispositivos intra-uterinos - DIU); Pias, banheiras, lavatórios, cubas, mictórios, tanques, cabide para banheiro, porta-papel, porta-toalha, prateleiras, saboneteiras e outros acessórios, de ferro fundido, ferro ou aço; Papel cortado tipos A4, ofício I e II, e carta; Termômetros, exceto os clínicos, suas partes e acessórios; Água sanitária, alvejante, acidulante; Termômetros, inclusive o digital; Óleo de soja refinado, em recipientes com capacidade inferior ou igual a 5 litros; Azeite de oliva; outros óleos obtidos exclusivamente a partir de azeitonas; Óleos comestíveis, em recipientes com capacidade inferior ou igual a 5 litros.

- Decreto 44406, de 16 de novembro de 2006 – Inseriu nos regime de substituição tributária às operações com máquinas e implementos agrícolas, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade; às operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno; às operações com discos, fitas magnéticas e outros suportes; às operações com as bebidas especificadas.

- Decreto 44420, de 20 de dezembro de 2006 – incluiu folhas para folheados (incluídas as obtidas por corte de madeira estratificada), folhas para compensados (contraplacados) ou para outras madeiras estratificadas semelhantes e outras madeiras, serradas longitudinalmente, cortadas em folhas ou desenroladas, mesmo aplainadas, polidas, unidas pelas bordas ou pelas extremidades, de espessura não superior a 6 mm.

- Decreto 44636, de 10 de outubro de 2007 - alterou disposições do Regulamento do ICMS, relativamente à substituição tributária aplicável às operações: a) de importação ou aquisição em licitação promovida pelo poder público; b) com sabões; c) com óleos comestíveis, em recipientes com capacidade inferior ou igual a 5 litros; d) com aparelhos receptores para radiodifusão e outras máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos, materiais elétricos, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, instrumentos e aparelhos de fotografia, jogos de vídeo; e) artefatos de uso doméstico; f) com bicicletas; g) com brinquedos.

- Decreto 44648, de 01 de novembro de 2007 - Foram introduzidas alterações no regulamento do ICMS relativamente à substituição tributária nas operações, dentre outros produtos, com: a) água gaseificada ou aromatizada artificialmente; b) secretária eletrônica; c) leites e derivados; d) chocolate e derivados; e) guloseimas; f) temperos; g) copos e talheres descartáveis; h) vinagres; i) cremes para calçados; j) instrumentos musicais; k) bebida não alcoólica. O Decreto nº 44.648 foi retificado no DOE - MG de 20.12.2007 em virtude de incorreção verificada acerca da margem de valor agregado aplicada aos instrumentos musicais.

- Decreto 44894, 17 de setembro de 2008 - alterou disposições do RICMS/MG, relativas a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, especialmente para determinar sobre a aplicação da Margem de Valor Agregado Ajustada, nas aquisições interestaduais das seguintes mercadorias: a) autopeças; b) fármacos e medicamentos; c) materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno; d) papelaria; e) produtos ópticos; f) material de limpeza doméstica; g) cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador; h) leites fermentados, leites em pó, bebidas e sobremesas lácteas, flans, iogurtes, achocolatados, chocolates, pipocas para microondas; i) balas, chicletes, gomas de mascar, pirulitos, gelatinas e pós para sobremesas, fósforos, adoçantes; j) chás, barras de cereais, cereais, suplementos alimentares, ketchup, condimentos, conservas, enlatados, maioneses, molhos, mostardas, temperos, sucos prontos e concentrados, refrescos em pó; k) canudos descartáveis, copos e talheres descartáveis, filtros descartáveis de café; l) vinagres; m) pomadas, cremes para calçados e preparações para dar brilho; n) instrumentos musicais; o) água mineral ou potável envasada e outras bebidas.

- Decreto 45 138, de 17 de julho de 2009 - foi retificado nos DOEs MG de 07.08.2009 e 28.07.2009, devido a incorreções que constaram na indicação de produto alimentício sujeito à substituição tributária e sobre as mercadorias cujas entradas interestaduais estão sujeitas às margens de valor agregado e à relação de produtos sujeitos ao regime, bem como suas respectivas margens de valor agregado.

Em sua publicação original, foram promovidas diversas alterações no RICMS/MG, relativas ao regime de substituição tributária, que determinaram especialmente sobre: a) a responsabilidade por substituição tributária ao remetente estabelecido em outro Estado, em relação ao imposto devido na entrada de medicamentos, papelaria, colchoaria, ferramentas, material de limpeza doméstica, cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, produtos elétricos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos, artefatos de uso doméstico, bicicletas, brinquedos, instrumentos musicais, produtos alimentícios e materiais elétricos, no território de Minas Gerais, destinadas a uso ou consumo, inclusive na hipótese em que o destinatário for contribuinte detentor de regime especial de tributação; b) a aplicabilidade da margem de valor agregada ajustada nas operações interestaduais com lâmpadas elétricas e eletrônicas, produto fonográficos, lâminas, aparelhos de barbear e isqueiros, pilhas, baterias de pilhas e acumuladores elétricos, produtos alimentícios e materiais elétricos; c) a base de cálculo de substituição tributária nas operações com medicamentos e outros produtos farmacêuticos; d) a aplicabilidade do regime de substituição tributária nas operações com produtos alimentícios destinados a hotéis, restaurantes, serviços de bufê e outros; e) as regras especiais sobre a aplicação do regime de substituição tributária nas operações com cosméticos, produtos de perfumaria e artigos de higiene pessoal e toucador, inclusive no que se refere aos percentuais para cálculo do imposto devido.

Com efeitos a partir de 1º. 09.2009, o Decreto nº 45.138/2009 também determinou alterações relativas ao âmbito de aplicação do regime de substituição tributária nas operações com materiais de construção, artigos de papelaria, produtos de colchoaria, ferramentas, materiais de limpeza doméstica, cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador, produtos elétricos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos, artefatos de uso doméstico, bicicletas, brinquedos, instrumentos musicais, produtos alimentícios e materiais elétricos.

Por fim, foram revogados itens relativos aos seguintes assuntos: a) determinação da não aplicação da MVA Ajustada nas operações promovidas por contribuintes optantes pelo Simples, com determinadas mercadorias; b) regime de substituição tributária nas operações com determinados produtos alimentícios, produtos de limpeza e bebidas; e c) com efeitos retroativos a 1º. 07.2009, as alterações anteriormente promovidas pelo Decreto nº 45.127/2009, em relação ao regime de substituição tributária nas operações com produtos alimentícios e com materiais de construção.

Existem 36 Ramos de atividade sujeitos ao regime de substituição tributária em Minas

Gerais:

1-Cerveja, chope e refrigerante
2. Cigarro e outros derivados do fumo
4. Pneumáticos, câmaras de ar
5. Lâmpadas elétricas e eletrônicas
6. Discos e fitas
7. Lâminas, aparelhos de barbear e isqueiros
8. Pilhas e baterias
9. Filmes fotográficos e cinematográficos
10. Sorvete
11. Tintas, vernizes e outros da indústria química
12. Veículos automotores
13. Telhas, cumeeiras e caixas d'água
14. Peças, comp. e aces. de produtos autopropulsados
15. Medicamentos e outros produtos farmacêuticos
16. Ração tipo pet para animais domésticos
17. Vinhos e bebidas quentes
18. Materiais de construção
19. Papelaria
20. Produtos ópticos
21. Colchoaria
22. Ferramentas
23. Material de limpeza
24. Cosméticos, perfumaria, higiene pessoal
25. Produtos eletrônicos
26. Óleos, aditivos... autopropulsados
27. Combustíveis
29. Produtos eletrônicos
30. Artefatos de uso doméstico
31. Bicicletas
32. Brinquedos
36. Canudos, copos descartáveis...

39. Instrumentos musicais
41. Água mineral ou potável envasada
42. Vinhos, sidras e outras bebidas
43. Produtos alimentícios
44. Material elétrico

5 CONVÊNIOS E PROTOCOLOS

A Lei Complementar 87/96, também conhecida como a Lei Kandir, 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.

Em seu artigo 1º dispõe da competência para a instituição dos impostos e em específico no artigo 2º inciso I, sobre o ICMS. No artigo 5º é determinado que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS poderá ser atribuída a terceiros assumindo assim a condição de substituição tributária, condição essa que deverá ser feita conforme acordos denominados convênios e protocolos.

Pode-se entender por convênio como sendo um acordo entre os Estados Membros e se dá quando é homologado por todos e a todos ele tem a mesma validade. E por protocolo quando o acordo é apenas entre alguns Estados desde que não interfiram em outros.

A lei complementar 24/75 dispõe sobre o convênio e suas regras e em seu artigo 2º determina que deverão ser celebrados de acordo com a decisão unânime dos Estados representados.

Já o Convênio 81/93 dispõe normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Suas cláusulas mais importantes dizem:

- Cláusula primeira: Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal

e de Comunicação - ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.

- Cláusula segunda: Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

- Cláusula terceira: Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o imposto.

- Cláusula quinta: A substituição tributária não se aplica:

I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.

II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.

Parágrafo único Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria.

- Cláusula décima primeira: Constitui crédito tributário da unidade federada de destino, o imposto retido, bem como a correção monetária, multa, juros de mora e demais acréscimos legais com ele relacionados.

- Cláusula décima quarta: Os Convênios ou Protocolos firmados entre as unidades da Federação poderão estabelecer normas específicas ou complementares às deste Convênio.

Segundo o Convênio ICMS 133/1997 é importante destacar que os protocolos devem assim ser estabelecidos:

Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:

I - a implementação de políticas fiscais;

II - a permuta de informações e fiscalização conjunta;

III - a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;

IV - outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.

(CONVENIO ICMS 133/97)

Eles não podem estabelecer normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais e serão, previamente, submetidos à apreciação formal da COTEPE/ICMS, para fins de verificação de seu enquadramento às disposições exigidas para sua eficácia. Cumprido a verificação e uma vez firmado o Protocolo, será providenciada, pela Secretaria-Executiva do CONFAZ, a publicação no Diário Oficial da União, para efeito de sua vigência.

5.1 Novos Protocolos em vigor

5.1.1 Protocolos ICMS/ST entre MG e SP- Data de aplicação: a partir de 1º de agosto de 2009.

Produtos dos setores: medicamentos, material de construção, papelaria, colchoaria, ferramentas, material de limpeza, cosméticos, perfumaria, artigos de higiene, material elétrico, brinquedos, produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos, artefatos de uso doméstico, bicicletas, instrumentos musicais e produtos alimentícios.

Medicamentos	15	37/2009
Material de Construção	18.1	32/2009
Papelaria	19	40/2009
Colchoaria	21	30/2009
Ferramentas	22	27/2009
Material de Limpeza	23.1	33/2009
Cosméticos, Perfumaria, Artigos de Higiene	24.1	36/2009
Material Elétrico	44.1	39/2009
Brinquedos	32	35/2009
Produtos Eletrônicos, Eletroeletrônicos e Eletrodomésticos	29.1	31/2009
Artefatos de uso doméstico	30	34/2009
Bicicletas	31	29/2009
Instrumentos Musicais	39	38/2009
Produtos Alimentícios	43.1	28/2009

5.1.2 Protocolos ICMS/ST entre MG e RJ - Data de aplicação: a partir de 1º de agosto de 2009

Produtos dos setores: papelaria, colchoaria, ferramentas, brinquedos, produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos, e bicicletas.

Papelaria	19	61/2009
Colchoaria	21	59/2009
Ferramentas	22	60/2009
Brinquedos	32	58/2009
Produtos Eletrônicos, Eletroeletrônicos e Eletrodomésticos	29.1	62/2009
Bicicletas	31	57/2009

5.1.3 Protocolos ICMS/ST entre MG e RS - Data de aplicação: a partir de 1º de setembro de 2009.

Produtos dos setores: medicamentos, material de construção, papelaria, colchoaria, ferramentas, material de limpeza, cosméticos, perfumaria, artigos de higiene, material elétrico e brinquedos.

Data de aplicação: a partir de 1º de outubro de 2009.

Produtos dos setores: eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos, artefatos de uso doméstico, bicicletas, instrumentos musicais e produtos alimentícios.

Medicamentos	15	
Material de Construção	18.1	52/2009
Papelaria	19	50/2009
Colchoaria	21	46/2009
Ferramentas	22	47/2009
Material de Limpeza	23.1	49/2009
Cosméticos, Perfumaria, Artigos de Higiene	24.1	54/2009

Material Elétrico	44.1	56/2009
Brinquedos	32	45/2009
Produtos Eletrônicos, Eletroeletrônicos e Eletrodomésticos	29.1	53/2009
Artefatos de uso doméstico	30	55/2009
Bicicletas	31	44/2009
Instrumentos Musicais	39	48/2009
Produtos Alimentícios	43.1	51/2009

6 ICMS NA PRÁTICA

Como modo de facilitar o entendimento do impacto do ICMS ST sobre o preço dos produtos, será usado como base, produtos constantes do anexo XV de RICMS/02 em sua parte 19 – produtos de papelaria, além de mostrar um exemplo com a maior e outro com a menor margem em vigor na atualidade.

6.1 Uso da fórmula:

$$ST = (((\text{Custo da mercadoria} + \text{IPI} + \text{frete} + \text{outras despesas}) + \text{MVA}) \times \text{alíquota interna ICMS}) - (\text{Custo da mercadoria} \times \text{alíquota inter estadual ICMS})$$

Ou

$$ST = (((\text{Custo da mercadoria} + \text{IPI} + \text{frete} + \text{outras despesas}) + \text{MVA ajustada}) \times \text{alíquota interna ICMS}) - (\text{Custo da mercadoria} \times \text{alíquota inter estadual ICMS})$$

Descrição do item	Papel Ofício A4	Descrição do item	Papel Ofício A4
Preço do item	\$ 8,43	Preço do item	\$ 8,43
Alíquota de ICMS	12,00%	Alíquota de ICMS	12,00%
Valor do ICMS	\$ 1,01	Valor do ICMS	\$ 1,01
Alíquota de IPI	5,00%	Alíquota de IPI	5,00%
Valor do IPI	\$ 0,42	Valor do IPI	\$ 0,42
Outros Acréscimos	\$ 0,00	Outros Acréscimos	\$ 0,00
<i>MVA</i>	<i>23,08%</i>	<i>MVA - Ajustada</i>	<i>32,09%</i>
Alíquota interna	12,00%	Alíquota interna	18,00%
Valor ICMS ST a pagar	\$ 0,30	Valor ICMS ST a pagar	\$ 1,09
<u>Preço de Venda</u>	<u>\$ 11,50</u>	<u>Preço de Venda</u>	<u>\$ 11,50</u>
<i>Variação s/venda</i>	<i>2,57%</i>	<i>Variação s/venda</i>	<i>9,50%</i>

Maior Margem aplicada no setor			
Descrição do item	Jogo de xícaras	Descrição do item	Jogo de xícaras
Preço do item	\$ 15,30	Preço do item	\$ 15,30
Alíquota de ICMS	18,00%	Alíquota de ICMS	12,00%
Valor do ICMS	\$ 2,75	Valor do ICMS	\$ 1,84
Alíquota de IPI	15,00%	Alíquota de IPI	15,00%
Valor do IPI	\$ 2,30	Valor do IPI	\$ 2,30
Outros Acréscimos	\$ 0,00	Outros Acréscimos	\$ 0,00
<i>MVA</i>	<i>81,00%</i>	<i>MVA - Ajustada</i>	<i>94,24%</i>
Alíquota interna	18,00%	Alíquota interna	18,00%
<u>Valor a pagar</u>	<u>\$ 2,98</u>	<u>Valor a pagar</u>	<u>\$ 4,32</u>
<u>Preço de Venda</u>	<u>\$ 26,40</u>	<u>Preço de Venda</u>	<u>\$ 26,40</u>
<i>Variação s/venda</i>	<i>11,28%</i>	<i>Variação s/venda</i>	<i>16,35%</i>

Produtos de mesma margem			
Descrição do item	Caneta	Descrição do item	Caderno
Preço do item	\$ 14,66	Preço do item	\$ 11,70
Alíquota de ICMS	12,00%	Alíquota de ICMS	12,00%
Valor do ICMS	\$ 1,76	Valor do ICMS	\$ 1,40
Alíquota de IPI	0,00%	Alíquota de IPI	0,00%
Valor do IPI	\$ 0,00	Valor do IPI	\$ 0,00
Outros Acréscimos	\$ 0,00	Outros Acréscimos	\$ 0,00
<i>MVA</i>	<i>29,89%</i>	<i>MVA - Ajustada</i>	<i>39,39%</i>
Alíquota interna	12,00%	Alíquota interna	18,00%
<u>Valor a pagar</u>	<u>\$ 0,53</u>	<u>Valor a pagar</u>	<u>\$ 1,53</u>
<u>Preço de Venda</u>	<u>\$ 18,90</u>	<u>Preço de Venda</u>	<u>\$ 15,40</u>
<i>Variação s/venda</i>	<i>2,78%</i>	<i>Variação s/venda</i>	<i>9,95%</i>

Produtos com margens diferenciadas

Descrição do item	Pincel Marcador	Descrição do item	Quadro Branco
Preço do item	\$ 21,31	Preço do item	\$ 37,22
Aliquota de ICMS	12,00%	Aliquota de ICMS	12,00%
Valor do ICMS	\$ 2,56	Valor do ICMS	\$ 4,47
Aliquota de IPI	20,00%	Aliquota de IPI	0,00%
Valor do IPI	\$ 4,26	Valor do IPI	\$ 0,00
Outros Acréscimos	\$ 0,00	Outros Acréscimos	\$ 0,00
<i>MVA - Ajustada</i>	39,39%	<i>MVA - Ajustada</i>	47,56%
Alíquota interna	18,00%	Alíquota interna	18,00%
<u>Valor a pagar</u>	<u>\$ 3,86</u>	<u>Valor a pagar</u>	<u>\$ 5,42</u>
<u>Preço de Venda</u>	<u>\$ 37,10</u>	<u>Preço de Venda</u>	<u>\$ 51,85</u>
<i>Variação s/venda</i>	10,40%	<i>Variação s/venda</i>	10,45%

Produto de mesma margem com aproveitamento de incentivo fiscal

Descrição do item	Estojo escolar	Descrição do item	Estojo escolar
Preço do item	\$ 10,00	Preço do item	\$ 19,00
Aliquota de ICMS	18,00%	Aliquota de ICMS	12,00%
Valor do ICMS	\$ 1,80	Valor do ICMS	\$ 2,28
Aliquota de IPI	15,00%	Aliquota de IPI	0,00%
Valor do IPI	\$ 1,50	Valor do IPI	\$ 0,00
Outros Acréscimos	\$ 0,00	Outros Acréscimos	\$ 0,00
<i>MVA</i>	42,97%	<i>MVA - Ajustada</i>	53,43%
Alíquota interna	18,00%	Alíquota interna	18,00%
<u>Valor a pagar</u>	<u>\$ 1,16</u>	<u>Valor a pagar</u>	<u>\$ 2,97</u>
<u>Preço de Venda</u>	<u>\$ 12,50</u>	<u>Preço de Venda</u>	<u>\$ 29,15</u>
<i>Variação s/venda</i>	9,28%	<i>Variação s/venda</i>	10,18%

Maior margem na legislação

Descrição do item	Água mineral	Descrição do item	Água mineral
Preço do item	\$ 3,25	Preço do item	\$ 3,25
Aliquota de ICMS	12,00%	Aliquota de ICMS	12,00%
Valor do ICMS	\$ 0,39	Valor do ICMS	\$ 0,39
Aliquota de IPI	0,00%	Aliquota de IPI	0,00%
Valor do IPI	\$ 0,00	Valor do IPI	\$ 0,00
Outros Acréscimos	\$ 0,00	Outros Acréscimos	\$ 0,00
<i>MVA</i>	297,09%	<i>MVA - Ajustada</i>	326,15%
Alíquota interna	18,00%	Alíquota interna	18,00%
<u>Valor a pagar</u>	<u>\$ 1,93</u>	<u>Valor a pagar</u>	<u>\$ 2,10</u>
<u>Preço de Venda</u>	<u>\$ 6,50</u>	<u>Preço de Venda</u>	<u>\$ 6,50</u>
<i>Variação s/venda</i>	29,74%	<i>Variação s/venda</i>	32,35%

Menor margem na legislação

Descrição do item	Chip de celular	Descrição do item	Chip de celular
Preço do item	\$ 15,00	Preço do item	\$ 15,00
Aliquota de ICMS	12,00%	Aliquota de ICMS	12,00%
Valor do ICMS	\$ 1,80	Valor do ICMS	\$ 1,80
Aliquota de IPI	0,00%	Aliquota de IPI	0,00%
Valor do IPI	\$ 0,00	Valor do IPI	\$ 0,00
Outros Acréscimos	\$ 0,00	Outros Acréscimos	\$ 0,00
<i>MVA</i>	<i>13,00%</i>	<i>MVA - Ajustada</i>	<i>21,27%</i>
Alíquota interna	18,00%	Alíquota interna	18,00%
<u>Valor a pagar</u>	<u>\$ 1,25</u>	<u>Valor a pagar</u>	<u>\$ 1,47</u>
<u>Preço de Venda</u>	<u>\$ 20,00</u>	<u>Preço de Venda</u>	<u>\$ 20,00</u>
<i>Variação s/venda</i>	<i>6,26%</i>	<i>Variação s/venda</i>	<i>7,37%</i>

6.2 Curiosidades

Há aproximadamente 650 códigos NBM na legislação mineira da ST

Há cerca de 46 MVA's diferentes

A menor é de 12,21 (óleo de soja) e a maior é de 328 (preparados para sorvete)

Utilizando-se de média geométrica chega-se a uma MVA média de 45,18%

7 CONCLUSÃO

Na substituição tributária o substituto assume o papel de agente arrecadador, a serviço do Estado. O regime de substituição tributária é importante para as Unidades Federativas, sob o ponto, do ingresso antecipado de receita, da racionalidade fiscal, da majora na arrecadação, da melhorar no monitoramento dos diversos ramos de atividade econômica.

Para os governos esse regime é interessante, porém sob o ponto de vista do contribuinte, há de se fazer algumas ressalvas.

O sistema de restituição é dificultoso, já que é necessário fazer um processo para cada nota fiscal emitida, dependendo do porte da empresa e do ramo de atividade, torna-se pouco compensatório, observando ainda, que a compensação do crédito é demorada.

O prazo estabelecido para pagamento do imposto devido sobre os estoques. Considerando o porte da empresa, o impacto financeiro gerado pode levar a entidade a dificuldades de caixa.

A legislação se apresenta de forma complexa e confusa. Deixando pontos obscuros para o contribuinte e margem para interpretações subjetivas por parte da fiscalização.

Outro aspecto inoportuno para o contribuinte é o modo indireto de se majorar os preços, utilizado pelo fisco através da substituição tributária, alterando-se a margem, por conseguinte, promovendo o aumento do tributo.

Observa-se que as benesses do regime de substituição tributária se empregam de forma unilateral.

REFERENCIAL

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. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/lc87.htm>> Acesso em 10 out. 2009 a..

BRASIL. Convênio ICMS 81/93, de 10 set. 1993. Estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1993/CV081_93.htm>. Acesso em 10 out. 2009b.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Protocolo ICMS 40, de 05 jun. 2009. Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com artigos de papelaria. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2009/PT040_09.htm>. Acesso em: 10 out. 2009c.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Protocolo ICMS 61, de 03 jul. 2009. Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com artigos de papelaria. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Protocolos/ICMS/2009/PT061_09.htm>. Acesso em: 10 out. 2009 d.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Protocolo ICMS 50, de 03 jul. 2009. Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com artigos de papelaria. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2009/PT050_09.htm>. Acesso em: 10 out. 2009e.

BRASIL. Artigo Substituição Tributária para frente: aspectos doutrinários e jurisprudenciais. Dijonilson Paulo Amaral Veríssimo¹. Disponível em: <http://www.mp.rn.gov.br/bibliotecapgj/artigos/artigo18.pdf> > Acesso em: 07 out. 2009f.

BRASIL. Substituição Tributária. Disponível em: <http://www.wikipedia.org/wiki/Substituição_tributária>. Acesso em 07 out.2009g.

MINAS GERAIS. **Decreto n. 44147. de 14 nov. 2005. Altera o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.** Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d44147_2005.htm>. Acesso em 21 out 2009 a.

MINAS GERAIS. **Orientação Tributária DOLT/SUTRI N° 001/2008. ST/MVA Ajustada 1°/01/2009.** Disponível em: <<http://www.fazenda.mg.gov.br>> – Acesso em 13 out. 2009b.

MINAS GERAIS. **Decreto n. 44386. de 14 set. 2006. Altera o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.** Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d44386_2006.htm>. Acesso em 21 out. 2009c.

MINAS GERAIS. **Decreto n. 44406. de 16 nov. 2006. Altera o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d44406_2006.htm>. Acesso em 21 out. 2009 d.

MINAS GERAIS. **Decreto 44420. de 20 dez. 2006. Altera o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.** Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d44420_2006.htm>. Acesso em 21 out 2009e.

MINAS GERAIS. **Decreto 44636. de 10 out 2007. Altera o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d44636_2007.htm>. Acesso em 21 out. 2009f.

MINAS GERAIS. **Decreto 44648. de 01 nov. 2007. Altera o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d44648_2007.htm>. Acesso em 21 out. 2009g.

MINAS GERAIS. **Decreto 44894. de 17 set. 2008. Altera o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.** Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2008/d44894_2008.htm>. Acesso em 21 out. 2009h.

MINAS GERAIS. **Decreto 45138. de 20 jul. 2009. Altera o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.** Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2009/d45138_2009.htm>. Acesso em 21 out. 2009i.

MINAS GERAIS. **Regulamento ICMS – Anexo XV. de 14 nov. 2005.** Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/anexoXV2002_2.htm>. Acesso em 21 out. 2009j.