



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MIRIANE DIVINA DE OLIVEIRA FINALDO

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: ESTUDO DE TRANSAÇÕES  
INTERESTADUAIS PARA HIPÓTESES DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS DO  
ESTADO DE SÃO PAULO**

CURITIBA

2019

MIRIANE DIVINA DE OLIVEIRA FINALDO

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: ESTUDO DE TRANSAÇÕES  
INTERESTADUAIS PARA HIPÓTESES DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS DO  
ESTADO DE SÃO PAULO**

Projeto de monografia apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em Gestão Tributária e Contábil.  
Orientador: Prof. Me. Luiz Carlos de Souza

CURITIBA

2019

## RESUMO

O presente trabalho mostra a importância do conhecimento sobre as possibilidades de restituição do crédito do ICMS próprio e do ICMS substituição tributária, uma vez que esse imposto possui uma grande influência na formação de preço dos produtos. O contribuinte que adquire as mercadorias com ICMS substituição tributária na condição de substituído, tem o valor desses impostos incorporado ao custo das mercadorias adquiridas. Uma vez que ocorra alguma das hipóteses de quebra de cadeia, que acarreta um novo recolhimento de ICMS próprio e ST, cabe ao contribuinte analisar suas operações e verificar as possibilidades de ressarcimento. A recuperação de créditos visa diminuir o impacto dos impostos na formação de preço dos produtos, sendo a carga tributária no Brasil uma das maiores do mundo, por isso se torna tão importante para as empresas devido ao mercado estar cada vez mais competitivo, além do impacto no valor repassado ao consumidor final conforme demonstrado na pesquisa.

Palavras-chave: Substituição tributária. ICMS próprio. Ressarcimento. Geração de caixa. Levantamento de crédito.

## **ABSTRACT**

The present work shows the importance of knowledge about the possibilities of credit refund of own ICMS and ICMS tax substitution, since this tax has a great influence on the price formation of products. The taxpayer who purchases the goods with ICMS tax substitution on the condition of replaced has the value of these taxes incorporated into the cost of the purchased goods. Once one of the hypotheses of chain break occurs, which entails a new payment of own ICMS and ST, it is up to the taxpayer to analyze their operations and verify the possibilities of compensation. Credit recovery aims to reduce the impact of taxes on the pricing of products, being the tax burden in Brazil one of the largest in the world, so it becomes so important for companies because the market is increasingly competitive, and the impact in the amount passed on to the final consumer as shown in the survey.

Keywords: Tax substitution. Own ICMS. Refund. Cash flow. Credit withdrawal.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
1.1. CONTEXTO E PROBLEMA.....	6
1.2. Objetivos.....	7
1.2.1. Objetivo geral .....	7
1.2.2. Objetivos específicos.....	7
1.3. Justificativas .....	7
<b>2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....</b>	<b>8</b>
2.1. PRINCIPAIS TRIBUTOS.....	8
2.1.1. Hierarquia .....	9
2.1.2. Competência tributária .....	10
2.1.3. Requisitos básicos para a cobrança dos impostos .....	10
2.1.4. Princípios constitucionais tributários .....	11
2.2. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DAS MERCADORIAS E SERVIÇOS.....	12
2.2.1. Fato gerador .....	14
2.2.2. Contribuinte.....	16
2.2.3. Base de cálculo .....	17
2.2.4. Alíquota .....	18
2.3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA .....	19
2.3.1. Substituto tributário e substituído tributário.....	20
2.3.2. Modalidades .....	21
2.3.2.1. Antecedente.....	21
2.3.2.2. Concomitante .....	22
2.3.2.3. Subsequente.....	23
2.3.3. Margem de valor agregado.....	25
2.3.4. Hipóteses de recuperação do imposto retido por substituição tributária.....	25
2.3.4.1. Venda interestadual do produto adquirido com ST.....	30
2.3.4.2. Venda para consumidor final ou usuário final abaixo do IVA.....	32
2.3.4.3. Venda com isenção ou não incidência do produto adquirido com ST.....	34
2.3.4.4. Comercialização do produto adquirido com ST não se concretiza .....	34
2.3.5. Procedimentos para cálculo do crédito a ser apropriado .....	35
2.3.6. Formas de apropriação do crédito levantado.....	37
<b>3. METODOLOGIA .....</b>	<b>40</b>

3.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETOS.....	40
3.2. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS.....	40
3.3. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	41
3.4. LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES.....	41
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>42</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>43</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1. CONTEXTO E PROBLEMA

A substituição tributária é um imposto de competência estadual no qual consiste na cobrança antecipada da receita gerada do Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) das próximas cadeias de consumo, sendo o recolhimento realizado pelo estabelecimento importador ou industrial denominados de contribuintes substitutos, e as cadeias de consumo posteriores estabelecimentos atacadistas e varejistas os contribuintes substituídos dos quais não ocorre recolhimento caso a mercadoria permaneça no território do Estado.

O sistema de substituição tributária foi elaborado a fim de combater a sonegação do ICMS, assegurando o recolhimento com antecedência aos cofres dos Estados. Uma vez concentrado o recolhimento na primeira etapa da cadeia produtiva, facilita a fiscalização por parte do fisco, pois restringe o número de contribuintes fiscalizados. Inicialmente a substituição tributária foi criada para incidir apenas sobre bebidas, posteriormente foi se estendendo aos demais produtos.

Para que haja incidência da substituição tributária na operação é necessário que haja convênio ou protocolo celebrado pelo CONFAZ entre os estados signatários, bem como se a mercadoria está enquadrada no regime, no qual é possível verificar através do código NCM.

Para fins de cálculo da substituição tributária os Estados estabelecem o índice a ser acrescido na base de cálculo do ICMS próprio para cálculo do imposto. Esse índice é calculado com base na presunção da margem de lucro que será acrescida ao produto até chegar ao consumidor final.

Os contribuintes substituídos quando adquirem mercadorias dos estabelecimentos industriais ou importador sujeitas ao regime de substituição tributária, não tem direito ao crédito do ICMS da operação própria e da substituição tributária, porém caso o mesmo venha a realizar uma saída interestadual para um contribuinte localizado em outro estado, o contribuinte substituído (atacadista ou varejista) deverá realizar um novo recolhimento de ICMS próprio e substituição tributária para o estado de destino, dessa forma temos dois recolhimento do mesmo imposto para o mesmo produto.

Para esses casos é possível que seja realizada a recuperação do imposto recolhido pelo contribuinte substituto na primeira etapa da cadeia de consumo, o contribuinte de direito a recuperar esses impostos é o contribuinte substituído que por sua vez deverá provar ao Estado de origem que a mercadoria foi vendida a outro Estado.

## 1.2. OBJETIVOS

### 1.2.1. Objetivo geral

Analisar as transações e fatos que podem gerar a recuperação de créditos considerando o ICMS-ST recolhido nas cadeias anteriores, de forma legal, ou seja, com base na legislação dos Estados, solução de consultas tributárias e jurisprudências, a fim de que a empresa possa realizar a apropriação desses créditos sem gerar exposição perante o fisco.

### 1.2.2. Objetivos específicos

- (a) Levantar as transações interestaduais que podem gerar a recuperação de crédito;
- (b) Identificar os fatos geradores do processo da substituição tributária que podem dar direito à recuperação de crédito;
- (c) Apresentar relatório consubstanciado com base na análise da Recuperação de crédito no Estado considerando a ST.

## 1.3. JUSTIFICATIVAS

O presente trabalho é relevante, pois a substituição tributária apesar de ser um tema que interfere diretamente na formação de preço ao consumidor final é um tema complexo, no qual necessita de um estudo aprofundado e que facilite o entendimento da existência, constitucionalidade e seu fato gerador, pois através desse entendimento é possível analisar com mais facilidade as hipóteses de recuperação do imposto retido nas cadeias anteriores.

A identificação das hipóteses de recuperação de créditos é relevante para empresas principalmente do ramo atacadista que recebem mercadoria com retenção do imposto, porém a saída dessa mercadoria pode ser realizada para qualquer estado e qualquer outra operação que não seja venda, sendo que esta pode ter ou não um novo recolhimento, sendo assim o imposto retido anteriormente pelo contribuinte

substituto (indústria ou importador) no qual incorporou o custo do atacadista é um imposto perdido?

A análise correta da recuperação do imposto retido por substituição tributária interfere diretamente na formação do custo da mercadoria, uma vez que não basta levantar o crédito, é preciso verificar as formas de ressarcimento ou restituição do imposto, pois esse inclusive poderá aumentar o caixa da empresa, gerando uma maior rentabilidade.

## **2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA OU FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1. PRINCIPAIS TRIBUTOS**

Os tributos são instituídos mediante leis, que podem ser instituídos pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, nos quais tem a principal finalidade de gerar arrecadação para financiamento dos interesses sociais. O art. 3º do código tributário nacional define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Dentre os tributos existem várias espécies como: contribuições de melhoria, impostos, taxas, contribuições federais e contribuições municipais e do Distrito Federal.

Imposto é uma espécie de tributo, cuja sua obrigação tem como fato gerador uma situação que independe de qualquer atividade estatal específica, em relação à vida, ao patrimônio ou a atividade do contribuinte. Havendo a realização do fato gerador já ocorre o surgimento da obrigação tributária. (SABBAG, 2011).

Taxa é uma espécie tributária vinculada a uma atividade estatal atrelada à atividade pública. Tem como fato gerador a utilização efetiva ou potencial do serviço público prestado e posto à disposição do contribuinte ou o exercício regular do poder de polícia. (SABBAG, 2011).

As contribuições de melhoria são decorrentes da realização de obra pública realizadas pelo poder público, a fim de decorrer valorização imobiliária para o contribuinte. A contribuição de melhoria é cobrada a fim de não propagar o

enriquecimento ilícito, pois com a valorização imobiliária, esta certamente está trazendo um benefício ao contribuinte.

O art. 81 do CTN dispõe que as contribuições de melhoria só podem ser cobradas, em virtude da realização de obra pública que decorra uma valorização imobiliária para o contribuinte.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, 1966).

### 2.1.1. Hierarquia

Para criação de qualquer tributo o ente público deve observar os princípios estabelecidos na Constituição Federal de 1988, que traz as regras básicas para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possam instituí-los. O sistema tributário é regido por meio de atos administrativos (Leis Complementares, Resoluções do Senado Federal, Medidas Provisórias, Leis Estaduais e Municipais), os quais são editados obedecendo aos limites de sua respectiva competência.

De acordo com a pirâmide de Kelsen, a hierarquia das leis é tratada da seguinte forma gráfica abaixo, sendo a lei máxima a que está no topo da pirâmide.

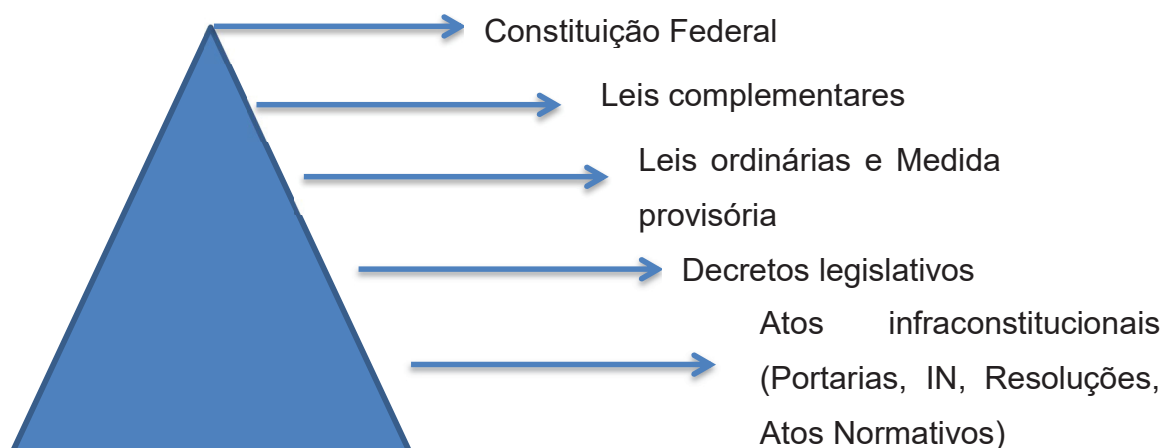


Figura: Pirâmide de Kelsen

Assim, em obediência à citada hierarquia: A Lei cria um tributo, o Decreto o regulamenta e as Portarias, as Instruções Normativas, as Resoluções o complementam.

A substituição tributária está prevista na Constituição Federal de 1988, no art. 155, inciso XII, alínea b e instituída pela Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), sendo de competência de cada Estado legislar.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
[...]  
XII - cabe à lei complementar:  
b) dispor sobre substituição tributária; (BRASIL, 1988).

### 2.1.2. Competência tributária

Com o objetivo de distribuir as receitas a serem arrecadadas entre União, Estados e Municípios, a Constituição Federal de 1988 distribuiu a competência para que cada ente político institua os impostos, da seguinte forma:

Art. 153. Compete a União instituir impostos sobre:  
(a) importação de produtos estrangeiros (II);  
(b) exportação, para exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE);  
(c) renda e proventos de qualquer natureza (IR);  
(d) produtos industrializados (IPI);  
(e) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF);  
(f) propriedade territorial rural (ITR);  
(g) grandes fortunas, nos termos da lei complementar (IGF); (BRASIL, 1988).

Art. 155. Compete aos Estados instituir impostos sobre:  
a) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD);  
b) 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 (ICMS);  
c) propriedade de veículos automotores (IPVA). (BRASIL, 1988).

Art. 156: Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
(a) propriedade predial e territorial urbana (IPTU);  
(b) transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (ITVI ou ITBI);  
(c) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, e definida em lei complementar (ISS). (BRASIL, 1988).

### 2.1.3. Requisitos básicos para a cobrança de impostos

Para que o ente político possa realizar a cobrança de um determinado imposto, é necessária a ocorrência simultânea dos seguintes elementos:

Fato Gerador – é a situação definida em lei como necessária e suficiente para dar origem à obrigação tributária. No momento de sua ocorrência nasce a obrigação do pagamento do imposto;

Base de cálculo – é o valor que se torna como base para o cálculo do imposto devido;

Alíquota – é o percentual que, aplicado á base de cálculo, resulta na fração do todo que será recolhido aos cofres públicos;

Operação realizada por contribuinte – é a pessoa, física ou jurídica, que por ter relação direta com o fato gerador, a lei atribui à obrigação de recolher o imposto.

#### 2.1.4. Princípios constitucionais tributários

Os princípios constitucionais visam garantir direitos dos contribuintes no qual limita legisladores em relação ao poder de tributar, uma vez que caso seja criado um tributo no qual fere os princípios constitucionais tributário o mesmo é ilegal.

De acordo com Oliveira (2005), o tributo não existe sem fronteiras e reside nessas a limitação do poder de tributar. Essas limitações são formadas pela união de traços que demarcam o modo, o campo, e a intensidade com que atuará o poder de tributar.

Os princípios que norteiam o poder de tributar são:

Princípio da legalidade:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (BRASIL, 1988).

Princípio da isonomia ou igualdade tributária:

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

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, 1988).

Princípio da irretroatividade:

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

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (BRASIL, 1988).

### Princípio da anterioridade simples:

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

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (BRASIL, 1988).

### Princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena:

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

[...]

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (BRASIL, 1988).

### Princípio da vedação de tributo confiscatório:

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

[..]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (BRASIL, 1988).

### Princípio da liberdade de tráfego:

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

[...]

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; (BRASIL, 1988).

## 2.2. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

O ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação e de transmissão, é de competência dos estados e do distrito federal tendo como características principais a não comutatividade, um imposto real por ter como base de cálculo o bem, proporcional por não comportar alíquotas progressivas, e o caráter eminentemente fiscal. Criado pela Emenda Constitucional 18/65, detalhado

na constituição (art. 155, §2.º, I ao XII da constituição), além do disciplinamento da Lei Complementar 87/96. (SABBAG, 2011).

O Estado possui a competência para a cobrança do ICMS, porém não se concretiza na prática devido a não cumulatividade desse imposto, causando sérios problemas na arrecadação, devido em nosso país possuir Estados predominantemente produtores (arrecadam mais) em detrimento de outros Estados predominantemente consumidores. (MACHADO, 2018).

A Constituição Federal de 1988, estabelece que o ICMS pode ser seletivo de acordo com a sua essencialidade, dessa forma assume uma função extrafiscal, o que concede poder aos Estados conceder isenções a fim de atrair investimentos para aumento da arrecadação, essa concessão de benefícios causa a corriqueira *"guerra fiscal"* entre os Estados, que por sua vez pode chegar ao fim com o convênio ICMS 190/2017. Esse convênio visa regularizar os benefícios concedidos pelos Estados através de convênios firmados pelo CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) e conceder a remissão e a anistia aos créditos tributários decorrentes de benefícios concedidos irregularmente sem prévia autorização de convênio do CONFAZ.

Cláusula primeira Este convênio dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre a reinstituição dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio. (BRASIL, 2017).

MACHADO (2018, p.372), comenta que "do ponto de vista jurídico é importante distinguir o incentivo concedido por um Estado rico daquele concedido por um Estado pobre. O primeiro é flagrantemente contrário à Constituição Federal, o segundo realiza princípio fundamental por esta consagrado".

O regulamento do ICMS vigente no estado de São Paulo foi aprovado pelo decreto Nº 45.490 de 30.11.2000 que se encontra em vigência até o momento, e logo no art. 1º do regulamento trata da incidência:

Artigo 1º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre (Lei 6.374/89, art. 1º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, I):

I - operação relativa à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer estabelecimento;

II - prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via;

III - prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços; (SÃO PAULO, 2000).

Anterior a Constituição de 1988, a sigla desse imposto era “ICM”, após passou também a abranger prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação, dessa forma a sigla passou a ser “ICMS”. (MACHADO, 2018).

#### 2.2.1. Fato gerador

De acordo com o artigo 114 do CTN, “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Em regra, o fato gerador da obrigação tributária principal é definido em lei ordinária editada pelo ente tributante correspondente. Evidentemente, essa deve manter-se dentro da competência tributária do ente público, tal como prevista na constituição.

MACHADO SEGUNDO (2013, p.234 a 235).

No caso do ICMS, o fato gerador é descrito na lei complementar que o institui (Lei Kandir), cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição dos fatos geradores dos tributos, dessa forma o fato gerador descrito em lei complementar é limite que não pode ser ultrapassado pelo legislador ordinário que instituiu o tributo (MACHADO, 2018).

Na lei complementar 87/1996, que institui o ICMS, o fato gerador do imposto encontra-se assim definido:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão.

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua. (BRASIL, 1996)

No RICMS/SP o fato gerador do ICMS está disposto no artigo 2º, conforme descrito abaixo:

Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto (Lei 6.374/89, art. 2º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, II, e Lei Complementar federal 87/96, art. 12, XII, na redação da Lei Complementar 102/00, art. 1º):

I - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços que lhe sejam inerentes;

III - no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos municípios, mas que, por indicação expressa de lei complementar, sujeitem-se à incidência do imposto de competência estadual;

IV - no desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior, observado o disposto no § 1º.

V - na aquisição, em licitação promovida pelo Poder Público, de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

VI - na entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado destinada a uso ou consumo ou ao ativo permanente;

VII - na entrada, no território paulista, de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

- VIII - na transmissão de propriedade de mercadoria ou de título que a represente, quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente;
- IX - na transmissão de propriedade de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado;
- X - no início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via;
- XI - no ato final do transporte iniciado no exterior;
- XII - na prestação onerosa de serviços de comunicação feita por qualquer meio, inclusive na geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- XIII - no recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado ou iniciado no exterior;
- XIV - na utilização, por contribuinte localizado neste Estado, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outra unidade federada com destino a este Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto;
- XV - por ocasião da venda do bem arrendado, na operação de arrendamento mercantil.
- XVI - na entrada em estabelecimento de contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - "Simples Nacional", de mercadorias, oriundas de outro Estado ou do Distrito Federal.
- XVII - na saída de mercadoria ou bem de estabelecimento localizado em outra unidade federada com destino a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado;
- XVIII - no início da prestação de serviço de transporte iniciada em outra unidade federada com destino a este Estado, não vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto e cujo tomador não seja contribuinte localizado neste Estado. (SÃO PAULO, 2000).

Embora no RICMS/SP haja um número de hipóteses de fato gerador descritos relativamente maior que os descritos na LC 87/1996, esses estão de acordo com a legislação que institui o imposto.

### 2.2.2. Contribuinte

A Lei Complementar 87/1996 estabelece que contribuinte é:

Art. 4 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.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

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. (BRASIL, 1996).

De acordo com MACHADO:

Estabelecimento é objeto e não sujeito de direitos, entretanto, por ficção legal, admite-se que o estabelecimento seja considerado contribuinte. O que se quer realmente é tomar em consideração cada estabelecimento, e não a empresa, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador. (MACHADO, 2018, pg. 389).

O RICMS/SP define contribuinte no artigo 9º, conforme abaixo:

Artigo 9º - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação. (SÃO PAULO, 2000).

Embora a Lei complementar defina que contribuinte seja qualquer pessoa física ou jurídica, no caso da pessoa física aquele que desempenha atividade autônoma, a jurisprudência no STJ e STF, tem se manifestado que contribuinte é apenas pessoa jurídica, uma vez que, estabelecimento não pode ser considerado contribuinte autonomamente.

### 2.2.3. Base de cálculo

A composição da base de cálculo do ICMS varia de acordo com a mercadoria que está sendo fornecida ou adquirida em regra é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, já o serviço prestado ou adquirido o valor da prestação, as demais regras específicas está disciplinada no artigo 37 do RICMS/SP conforme abaixo:

Artigo 37 - Ressalvados os casos expressamente previstos, a base de cálculo do imposto nas hipóteses do artigo 2º é:

I - quanto às saídas de mercadorias aludidas nos incisos I, VIII, IX e XV, o valor da operação;

II - quanto ao fornecimento aludido no inciso II, o valor total da operação, compreendendo as mercadorias e os serviços;

III - quanto aos fornecimentos aludidos no inciso III:

a) na hipótese da alínea "a", o valor total da operação;

b) na hipótese da alínea "b", o preço corrente da mercadoria fornecida ou

empregada;

IV - quanto ao desembaraço aludido no inciso IV, o valor constante do documento de importação, acrescido do valor dos Impostos de Importação, sobre Produtos Industrializados e sobre Operações de Câmbio, bem como de quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras, observado o disposto nos §§ 5º, 6º e 8º;

V - quanto às aquisições aludidas no inciso V, o valor da arrematação, acrescido dos valores do Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados e de todas as despesas cobradas do adquirente ou a ele debitadas;

VI - quanto às entradas aludidas no inciso VI, o valor sujeito ao imposto no Estado de origem;

VII - quanto às entradas aludidas no inciso VII, o valor da operação de que decorrer a entrada;

VIII - quanto aos serviços aludidos nos incisos X, XI e XII, o respectivo preço, observado o disposto no artigo 40;

IX - quanto ao serviço aludido no inciso XIII, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

X - quanto à utilização de serviço aludida no inciso XIV, o valor sujeito ao imposto no Estado de origem.

XI - quanto às saídas aludidas no inciso XVII e aos serviços aludidos no inciso XVIII, o valor total da operação ou prestação, observado o disposto no parágrafo único do artigo 49. (SÃO PAULO, 2000).

Para determinados produtos os Estados determinam a chamada “pauta fiscal”, sendo que o valor da base de cálculo do ICMS deve ser maior que esse valor já pré-determinado pelo Estado, reiterada jurisprudência inclusive do STF, repeliu o uso dessa prática, em caráter normativo de valores para determinadas mercadorias. (MACHADO, 2018).

#### 2.2.4. Alíquota

As alíquotas do ICMS variam de acordo com o tipo de mercadoria e serviço que ocorre na operação, de modo geral segundo a resolução do Senado Federal 22/89, temos dois tipos de alíquotas para o ICMS a alíquota interna do estado, e as alíquotas interestaduais que varia de acordo com o estado de destino. (SABBAG, 2011).

A constituição Federal de 1988 trata que os Estados poderão aplicar alíquotas em caráter seletivo de acordo com a essencialidade, porém observando algumas limitações dentre elas a aprovação do Senado Federal.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (BRASIL, 1988).

Embora o conceito da essencialidade seja para atribuir alíquotas menores de acordo com os produtos e serviços mais essenciais, essa seletividade vem sendo violada pelos Estados, uma vez que esses estão mais interessados na arrecadação que no respeito ao Direito, sendo que preferem elevar as alíquotas sem observar a essencialidade do produto ou serviço para a sobrevivência dos contribuintes, como podemos observar nos combustíveis, energia elétrica e serviços de comunicação. (MACHADO, 2018).

No caso do estado de São Paulo a alíquota interna é de 18%, e é aplicada em operações que ocorrem dentro do estado. Já as alíquotas interestaduais estão previstas no artigo 52 no RICMS, onde as alíquotas variam de acordo com o produto, operação, destinação e estado de destino.

Artigo 52 - As alíquotas do imposto, salvo exceções previstas nesta seção, são:

I - nas operações ou prestações internas, ainda que iniciadas no exterior, 18% (dezoito por cento);

II - nas operações interestaduais que destinarem mercadorias aos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, assim como nas prestações interestaduais cujo destino seja estes Estados, 7% (sete por cento), observado o disposto no § 2º;

III - nas operações interestaduais que destinarem mercadorias aos Estados das regiões Sul e Sudeste, assim como nas prestações interestaduais cujo destino seja estes Estados, 12% (doze por cento), observado o disposto no § 2º;

IV - nas prestações interestaduais de transporte aéreo de passageiro, carga e mala postal, 4% (quatro por cento);

V - Nas operações com energia elétrica, no que respeita aos fornecimentos adiante indicados:

a) 12% (doze por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal de até 200 (duzentos) kWh;

b) 25% (vinte e cinco por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh;

c) 12% (doze por cento), quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros;

d) 12% (doze por cento), nas operações com energia elétrica utilizada em propriedade rural, assim considerada a que efetivamente mantiver exploração agrícola ou pastoril e estiver inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS. (SÃO PAULO, 2000).

### 2.3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

O principal objetivo da substituição tributária é evitar a elisão fiscal de algumas mercadorias. Dessa forma, concentrada a tributação no importador e na indústria, visto que o número de contribuintes é relativamente menor o que facilita a fiscalização do recolhimento do tributo por parte do fisco.

Há quem distinga substituição tributária em sentido estrito da retenção da retenção por conta. A primeira estaria restrita aos casos de tributação exclusiva na fonte, em que o pagamento feito pelo substituto é exclusivo e definitivo, não sujeito a ajuste (imposto de renda devido sobre aplicações financeiras). A segunda diria respeito aos casos em que o montante pago pelo substituído constitui mera antecipação do tributo devido pelo contribuinte, devendo este apura-lo posteriormente em face de tudo o que compõe a sua base de cálculo de deduzir o montante da retenção suportada, apurando a existência de saldo a pagar ou de valores a repetir, efetuando o acerto de contas (imposto de renda retido pelos empregadores sobre os pagamentos feitos aos seus empregados). Nosso ordenamento jurídico, contudo, não distingue tais figuras, considerando ambos como casos de substituição tributária. PAULSEN (2017, p. 167, apud MEIRA JUNIOR, 2019, p. 31).

A substituição tributária do ICMS consiste em atribuir a terceiro a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto presumido de forma antecipada por toda cadeia econômica até a mercadoria chegar ao consumidor final.

A substituição tributária considerando-se o princípio constitucional da capacidade contributiva, descrito no art. 145 do texto maior atual, quando antecipa carga tributária para o momento anterior ao da ocorrência de fato gerador, considera, em nosso entendimento, o fenômeno da repercussão, pois reforça-se a ideia que o instituto aqui tratado, ao determinar responsabilidade antecipada de recolhimento a terceiros, não impede que estes, possuindo relação com o substituído, repassem tal encargo de forma embutida no custo do produto vendido. (MEIRA JUNIOR, 2019, p. 34).

### 2.3.1. Substituto tributário e substituído tributário

A figura do substituto tributário é o contribuinte que de fato realiza o recolhimento do imposto aos cofres do Estado, ainda que na ocorrência do fato gerador, haja mais de um contribuinte envolvido na operação.

Cassiano (2010), para melhor entendimento traz o exemplo do fumo em folha, pois nesse caso o produtor vende o fumo em folha para a indústria com diferimento do imposto. A lei determina que o ICMS recolhido pela indústria no momento em que esta vier a vender o cigarro industrializado.

Nesse exemplo ambos indústria e produtor rural possuem relação direta com o fato tributável, porém a indústria por ter um número de contribuintes relativamente menor, pela qualidade e quantidade de informações prestadas ao fisco em relação ao produtor é quem assume a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS do produtor.

Nesse caso, não é difícil perceber que o dito “substituto” – a indústria, no exemplo -, tanto quanto o produtor agrícola, tem relação pessoal e direta com o fato tributável, estando, portanto, presente, em relação a ambos, produtor e indústria, a relação de inerência e de pertinência lógica que decorre das disposições constitucionais de competência e sobre capacidade contributiva.

É por isso que qualquer um deles pode ser escolhido pelo legislador inferior como “contribuinte” do imposto: porque há relação pessoal e direta de ambos com o fato tributável, e este mesmo fato tributável é demonstrativo da capacidade contributiva de ambos. (Cassiano, 2010, p. 309).

Na comercialização do cigarro pela indústria, essa também tem o papel de recolher o ICMS-ST pela cadeia econômica até chegar ao consumidor final, sendo que a margem de valor a ser agregada a base de cálculo compreende a venda da indústria para o atacadista, a venda do atacadista para o varejo e a venda do varejista para o consumidor final, esses contribuintes são os contribuintes substituídos ou também sujeito passivo indireto, uma vez que esses não recolhem o imposto de fato para o Estado, porém o valor do imposto está no custo da mercadoria adquirida.

### 2.3.2. Modalidades

As modalidades da substituição tributária do ICMS levam em consideração o momento da ocorrência do fato gerador, podendo ser antecedente, subsequente ou concomitante.

Essa classificação decorre da conjugação de três elementos normativos: a posição do substituto, o aspecto temporal da norma tributária de substituição e o fato tributável em relação ao qual a substituição é instituída (CASSIANO, 2010).

#### 2.3.2.1. Antecedente

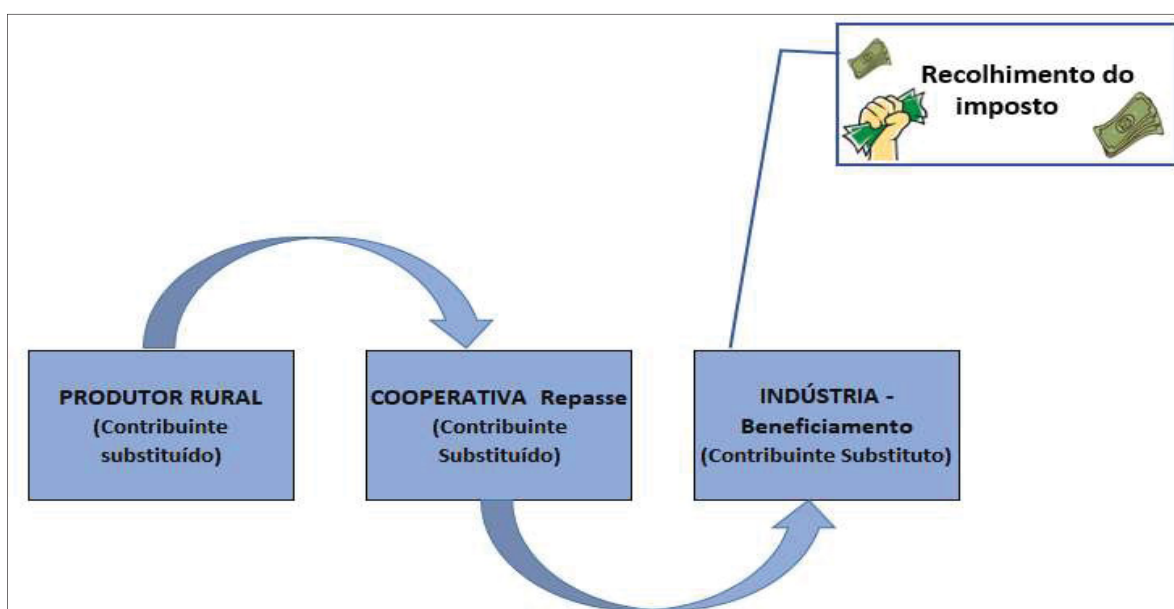
A modalidade antecedente também conhecida como substituição tributária “para trás”, consiste em postergação da cobrança do imposto, ou seja, o imposto será pago por uma terceira pessoa, em momento futuro, relativamente a fato gerador já ocorrido.

Um exemplo da modalidade antecedente, é o caso do diferimento do imposto aplicado geralmente na comercialização de produtos primários (arroz, feijão, milho, soja, trigo), no qual a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é da indústria que vai transformar essa matéria prima em produto final.

Na substituição tributária para trás, a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido, pelo substituto, na próxima operação jurídica (em nome do substituído). Descarte, a carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador na operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto)”. (CARRAZA apud CASSIANO, 2010, p. 83).

Bonilha (2009 p. 405 apud MEIRA JUNIOR, 2019 p. 83) entende que “na modalidade de substituição tributária “para trás”, os fatos geradores, na realidade, ocorrem antes (daqui o conceito de antecedente) do momento efetivo do recolhimento do imposto, se dando em momento posterior”.

Conforme citação acima, tanto o produtor rural quanto a indústria estão ligados ao fato tributário e poderiam de fato recolher o imposto, porém por uma questão de comodidade é atribuído a indústria esse papel, pois essa possui uma estrutura melhor de arrecadação.



FONTE: O autor (2019).

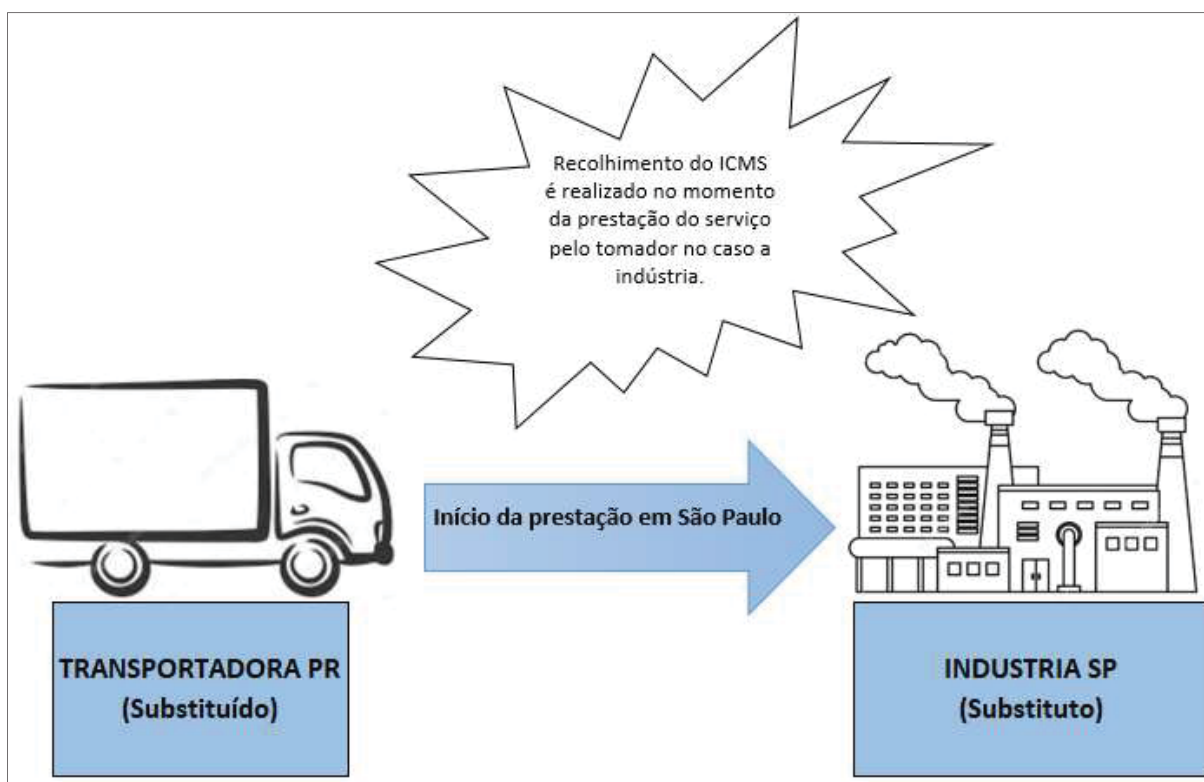
### 2.3.2.2. Concomitante

Na modalidade concomitante, não há que se falar em postergação ou antecipação de imposto, pois ocorre somente a mudança do responsável pelo pagamento do imposto. Essa situação ocorre principalmente com transportadores autônomos em transportes intermunicipais, pois o transportador não possui inscrição estadual.

A substituição para ser concomitante, deve ocorrer no mesmo instante em que tem o início ou no mesmo momento em que acontecer o fato gerador objeto da substituição. (CASSIANO, 2010, p. 357).

MEIRA JUNIOR (2019), traz o exemplo do serviço de transporte intermunicipal de cargas, sendo os envolvidos o transportador, não inscrito no Estado onde inicia a prestação e o tomador do serviço, contribuinte de ICMS no Estado, nesse caso a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto passa a ser do tomador e a exigência do tributo no momento originalmente devido.

[...] o pagamento do débito deve ser feito já no momento em que se origina a obrigação, porém por pessoa diferente do contribuinte. Essa espécie é notadamente mais rara no campo de arrecadação do ICMS, e é identificada pela denominação substituição tributária concomitante.  
BENÍCIO (2010 p. 134-135, apud MEIRA JUNIOR, 2019, p. 88).



Fonte: O Autor (2019).

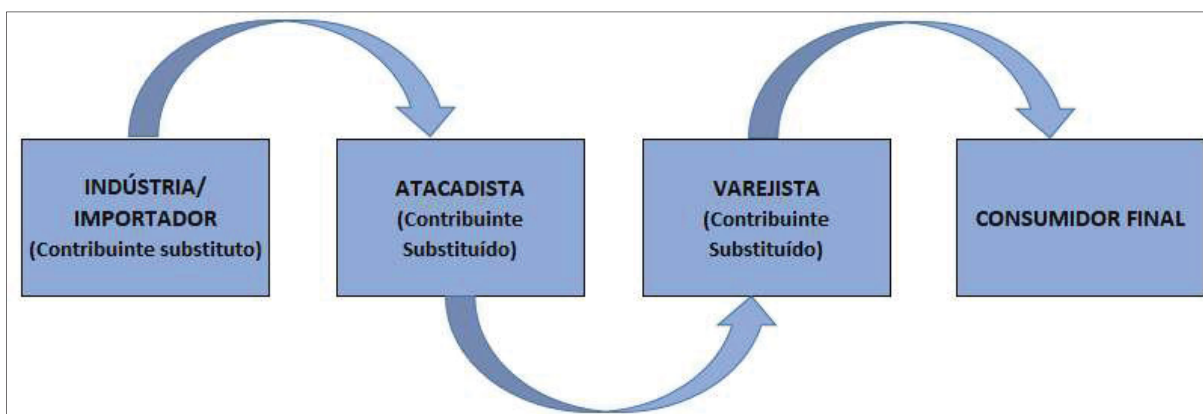
### 2.3.2.3. Subsequente

Já a modalidade subsequente também chamada de substituição tributária “para frente” consiste na retenção e recolhimento do imposto, por um contribuinte denominado “substituto”, em relação à terceiro por fato gerador ainda não praticado.

Essa é a hipótese mais conhecida e refere-se à substituição tributária com retenção do imposto por antecipação. Isto é, fica atribuída responsabilidade pela retenção do imposto incidente nas operações subsequentes até o consumidor final ao primeiro contribuinte da cadeia comercial.

A substituição progressiva dá-se quando a lei determina que o imposto, relativo a fatos tributáveis futuros, que seria devido pelo substituído, deve ser pago no momento presente, quando da realização pelo substituto, de fato próprio, tributável ou não, antecedente ao fato tributável por substituição, mas na mesma cadeia econômica do fato sujeito à substituição tributária. (CASSIANO, 2010, p. 347).

A modalidade de substituição tributária que pode gerar direito a crédito é a subsequente, dessa forma segue abaixo explanação de como ocorre essa modalidade de ST, para entendimento das hipóteses de ressarcimento.



Fonte: O Autor (2019).

Conforme quadro acima, a indústria ou importador também chamado de contribuinte substituto, recolhe o ICMS-ST presumido conforme a margem de valor agregado do produto por toda cadeia de consumo.

Para Carrazza (2010), na substituição tributária para frente, inclusive no ICMS, parte-se do pressuposto de que o fato imponible ocorrerá no futuro e que, portanto desde que sejam observadas as cautelas apontadas no precitado artigo 150, parágrafo 7º da Constituição Federal, é válida a cobrança antecipada do tributo.

A incidência da substituição tributária subsequente é definida pelos Estados, dessa forma o contribuinte deve observar a legislação do Estado de destino da mercadoria se o mesmo prevê a retenção da substituição tributária do produto a ser comercializado em seu território.

Também é necessário verificar se existe protocolo ou convênio firmado no CONFAZ entre o Estado remetente e de destino, uma vez que caso não haja esse protocolo não haverá retenção da substituição tributária.

Meira Junior, nos traz as aplicações da substituição tributária subsequente:

- 1) Em operação interna, segundo a lei interna de cada UF, quando o chamado substituto (via de regra o industrial, importador ou arrematante),

revende o produto a contribuinte que irá revender internamente o produto sujeito a ST, não se aplicando por óbvio, quando o adquirente utiliza o produto como insumo ou é consumidor final do mesmo;

II) Em operação interestadual, dependente de convênio ou protocolo válido, firmado entre as UFs, como constante no convenio ICMS 142/2018 e em atendimento aos arts. 6º e 9º da lei complementar 87/1996, aplicando-se a qualquer contribuinte (o que não se limita ao industrial, ao importador ou o arrematante, incluindo até mesmo os atacadistas ou varejistas) que pratique operação interestadual para UF que tenha implementado a substituição tributária internamente ( a dita juridicização) de protocolo ou convênio existente entre as duas UFs;

III) Em operação interestadual, lastreada em convênio ou protocolo, e na forma estabelecida nele, quando o adquirente destina o produto a revenda, ou, mesmo, eventualmente, a uso e consumo ou imobilizado, ficando evidenciado que se o produto se destinar a insumo do adquirente não haverá dita substituição, mas o débito (quando cabível) normal, bem como não se aplicando a substituição quando o adquirente é consumidor final não contribuinte, quando se aplicará a regra da EC 87/2015. (MEIRA JUNIOR, 2019, p. 92).

### 2.3.3. Margem de valor agregado

A margem de valor agregado consiste no estudo realizado pelos Estados a fim de levantar o percentual de margem de lucro de determinado produto de todas as cadeias de comercialização até chegar ao consumidor final, sendo esse percentual aplicado e somado a base de cálculo do ICMS que será determinante no valor da retenção da substituição tributária.

Carrazza (2010), destaca que o Estado prevê o recolhimento do ICMS-ST sobre margens estimadas de lucro, previamente determinadas pela Fazenda Pública em pautas fiscais, obedecidos os critérios apontados no art. 8º, caput, inciso II e parágrafo 4º 5º e 6º, da lei complementar 87/1996.

A MVA será ajustada quando a alíquota interestadual for maior que a alíquota interna do produto.

### 2.3.4. Hipóteses de recuperação do imposto retido por substituição tributária

Embora a substituição tributária seja uma modalidade do ICMS, essa não deixa de ter as características do imposto, aplicando-se inclusive o princípio da não cumulatividade.

O Canone da não cumulatividade consiste na compensação dos valores que foram creditados com os valores debitados em determinado período de tempo (geralmente mensal), não integrando a estrutura do ICMS e nem se confundindo com a base de cálculo, tendo operatividade em momento posterior à configuração da operação ou prestação realizada (PAULSEN, 2011).

Cassiano (2010), descreve que o direito de restituição ocasionado pela não realização do fato gerador ou da não realização da base de cálculo presumida e futura na sua integralidade, decorre precisamente porque a hipótese da norma de substituição não se perfaz.

Em razão desse confronto, entre presunção e realidade, é que nas situações em que não se realize o fato gerador presumido, deve haver restituição ao substituído, do valor que foi pago pelo substituto, pois é certo que não pode haver pagamento de tributo sobre fato gerador que não ocorreu. E esse direito decorre não só da literalidade do disposto no parágrafo 7 do artigo 150 da Constituição Federal, como também decorre das circunstâncias de que não pode haver presunções que violem o princípio do *id quod plerunque accidit*, e muito menos pode haver violação do princípio da capacidade contributiva e do princípio da realidade. (CASSIANO, 2010, p. 350-351).

As possibilidades de ressarcimento da substituição tributária estão previstas no art. 269 do RICMS/SP.

Artigo 269 - Nas situações adiante indicadas, o estabelecimento do contribuinte substituído que tiver recebido mercadoria ou serviço com retenção do imposto, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, poderá ressarcir-se:

- I - do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação ou prestação realizada com consumidor ou usuário final;
- II - do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao fato gerador presumido não realizado;
- III - do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao valor acrescido, referente à saída que promover ou à saída subsequente amparada por isenção ou não-incidência;
- IV - do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor deste Estado, referente a operação subsequente, quando promover saída destinada a outro Estado. (SÃO PAULO, 2000).

O contribuinte que tem direito ao ressarcimento do ICMS substituição tributária é aquele que recebeu a mercadoria com o imposto retido (contribuinte substituído), uma vez que esse não se apropriou na entrada da mercadoria do crédito do ICMS da operação própria quanto da operação subsequente. Nesse caso o contribuinte tem direito ao ressarcimento do ICMS da operação própria (art. 271 RICMS/SP) e das operações subsequentes (art. 269 RICMS/ SP).

Em relação ao tipo de entrada que ensejará direito ao crédito, é somente as compras ou mercadoria recebida em bonificação com o ICMS-ST retido ou com o pagamento antecipado da substituição situação prevista no art. 426-A do RICMS/SP,

as devoluções de venda não são consideradas entradas válidas para gerar ressarcimento uma vez que se trata de desfazimento de operação.

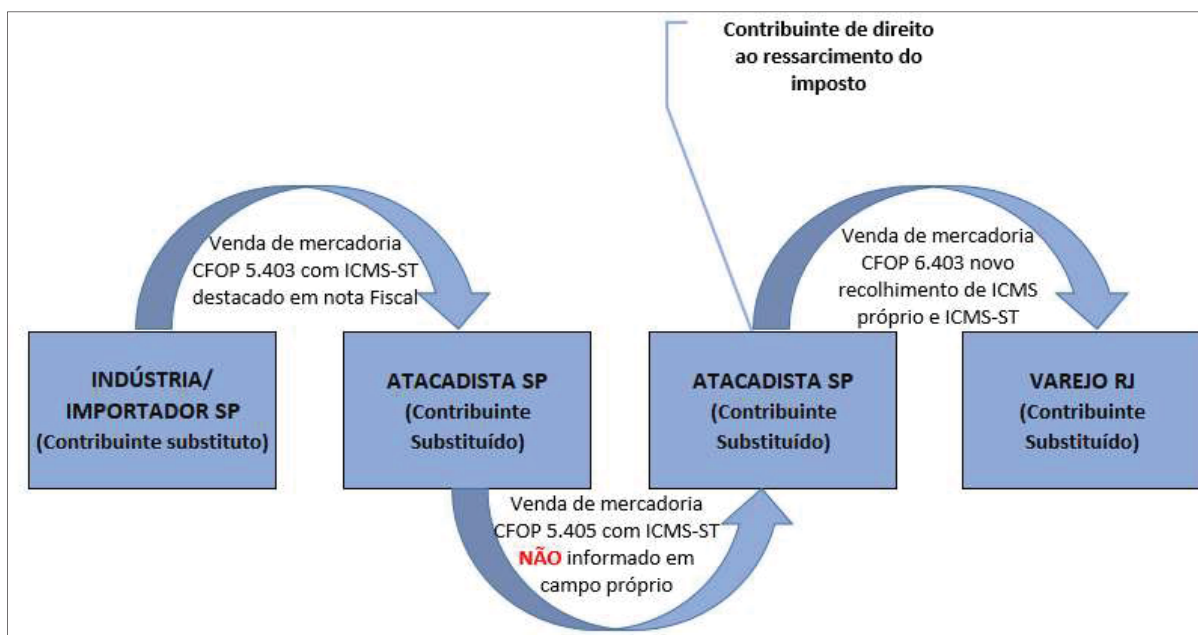
Os produtos adquiridos de contribuinte substituído, também gera direito ao ressarcimento, porém para esses deve ser observado o disposto no art. 274 do RICMS/SP, pois nesses casos o ST não é informado em campo próprio da nota fiscal, devendo ser informado pelo fornecedor os valores de ST retido anteriormente nas tags: *vBCSTRet* e *vICMSSTRet* no xml da nota fiscal. Nessa hipótese o contribuinte tem por direito ressarcimento do ICMS próprio e do ICMS retido por substituição tributária. Porém, para esse caso de produtos adquiridos de contribuinte substituído, os contribuintes que solicitar o ressarcimento de ICMS-ST devem se atentar a portaria CAT 111/2018 publicada em dezembro de 2018, que alterou o parágrafo § 4º do artigo 1º da portaria CAT 42-2018, uma vez que essa determina que o contribuinte substituído que revendeu a mercadoria com ST para outro contribuinte substituído também entregue o arquivo magnético da CAT 42-2018, caso esse não informe o arquivo o crédito poderá ser glosado pelo Estado.

§ 4º - O contribuinte substituído que realizar operações destinadas ao território paulista, com a finalidade de comercialização subsequente, também deverá utilizar a metodologia de apuração instituída pelo sistema previsto no "caput" e § 1º deste artigo para identificar a base de cálculo da sujeição passiva por substituição da mercadoria saída, e informar, na Nota Fiscal Eletrônica que emitir, os valores: (Redação dada ao parágrafo pela Portaria CAT-111/18, de 26-12-2018; DOE 27-12-2018; efeitos a partir de 01-01-2019)

- 1 - da base de cálculo da sujeição passiva por substituição, no campo "vBCSTRet" (ID N26 do Grupo de Tributação do ICMS = 60);
- 2 - do ICMS retido ou antecipado, no campo "vICMSSTRet" (ID N27 do Grupo de Tributação do ICMS = 60);
- 3 - do adicional do FECOEP - Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, nos campos "vBCFCPSTRet" e "vFCPSTRet" (IDs N27a e N27d, respectivamente, do Grupo de Tributação do ICMS = 60). (SÃO PAULO, 2018).

Conforme § 4º mencionado acima, a nova sistemática de apuração do ressarcimento de ICMS-ST, traz também alterações na nota fiscal eletrônica, uma vez que existem *tags* específicas para informação do valor do ICMS-ST retido anteriormente.

Para melhor entendimento das compras de fornecedores substituído segue abaixo exemplo:



Fonte: O Autor (2019).

<b>QUALYCON DISTRIBUICAO LTDA</b> AV PROFESSOR GERALDO CORREIA, 520 - RES. COMEND. PEDRO MONTELEONE 15812-005 CATANDUVA - SP FONE: (17) 3531-0200		AUXILIAR DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA 0-ENTRADA 1-SAIDA <b>1</b> 000.171.434 SÉRIE 1 FOLHA 1/2		CHAVE DE ACESSO Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e <a href="http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal">www.nfe.fazenda.gov.br/portal</a> ou no site da Sefaz Autorizadora	
NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA DE MERC. ADQUIRIDA DE TERCEIRO / Venda de mercadoria ad			PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 135190001396744 02/01/2019 14:40:28		
INSCRIÇÃO ESTADUAL 260.095.301.119		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.		CNPJ 15.061.961/0001-83	
DESTINATÁRIO NOME / RAZÃO SOCIAL			CNPJ / CPF		DATA DA EMISSÃO 02/01/2019
ENDEREÇO 354			BAIRRO / DISTRITO CAMPO DOS ALIEIXOS	CEP 13240-970	DATA DA SAÍDA 02/01/2019
MUNICÍPIO JARINU		UF SP	FONE / FAX 4016-7960	INSCRIÇÃO ESTADUAL	HORA DA SAÍDA 14:40:17
FATURA / DUPLICATA 77476/001 06/02/2019 83.923,75					
CÁLCULO DO IMPOSTO					
BASE CÁLC ICMS 16.342,12	VALOR ICMS 2.941,58	BASE CÁLC ICMS ST 0,00	VALOR ICMS ST 0,00	TOTAL DOS PRODUTOS 83.923,75	
VALOR FRETE 0,00	VALOR SEGURO 0,00	VALOR DESCONTO 0,00	OUTRAS DESP 0,00	VALOR IPI 0,00	TOTAL DA NOTA 83.923,75
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS					
NOME / RAZÃO SOCIAL LOGISTICA MARQUES LTDA			FRETE POR CONTA 0-Remetente	CODIGO ANTT	PLACA DO VEIC
ENDEREÇO RUA ALTAIR GAGLIARDI 132 SALA B			MUNICÍPIO BEBEDOURO	UF SP	CNPJ / CPF 14.704.986/0001-95
QUANTIDADE 1285	ESPECIE CAIXA	MARCA	NUMERAÇÃO	PESO BRUTO 6.472,700	PESO LIQUIDO 5.939,500
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS					
CODIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	CST	CFOP	UNID
7001.000413	ENROLADINHO DE SALSICHA ESPECIAL ASSADO LANCHE CX 3X10UN Cód. Barras: 17898563660720	19022000	060	5405	CX
					QUANT
					VALOR UNIT
					VALOR TOTAL
					B.CÁLC ICMS
					VALOR ICMS
					ALIQ. ICMS
					V.APROX. TRIBUTOS
					0,00

Imagem: Nota Fiscal

```

<cEAN>17898563660720</cEAN>
<xProd>ENROLADINHO DE SALSICHA ESPECIAL ASSADO LANCHE CX 3X10UN</xProd>
<NCM>19022000</NCM>
<CEST>1704802</CEST>
<CFOP>5405</CFOP>
<uCom>CX</uCom>
<qCom>60.0000</qCom>
<vUnCom>62.3900000000</vUnCom>
<vProd>3743.40</vProd>
<cEANtrib>17898563660720</cEANtrib>
<uTrib>CX</uTrib>
<qTrib>60.0000</qTrib>
<vUnTrib>62.3900000000</vUnTrib>
<indTot>1</indTot>
<xPed>300622</xPed>
<nItemPed>2</nItemPed>
</prod>
<imposto>
  <vTotTrib>0.00</vTotTrib>
  - <ICMS>
    - <ICMS60>
      <orig>0</orig>
      <CST>60</CST>
      <vBCSTRet>4488.25</vBCSTRet>
      <pST>0.00</pST>
      <vICMSSTRet>411.06</vICMSSTRet>

```

Imagem: XML Nota Fiscal

As mercadorias adquiridas de fornecedores substituídos, certamente devem ter uma atenção especial, pois uma vez que o ICMS-ST não está destacado em campo próprio na nota fiscal, essas podem passar despercebido pelo contribuinte de direito ao ressarcimento, sendo necessário uma análise do xml das notas fiscais desses fornecedores.

Embora a legislação não seja muito clara, além do ICMS-ST, as mercadorias adquiridas de fornecedores substituído também gera direito ao crédito de ICMS próprio, entendimento descrito no art. 271 do RICMS/SP e no próprio Manual do Sistema de Apuração do Ressarcimento ou Complemento do ICMS Retido por Substituição Tributária ou Antecipado.

Artigo 271 - O ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido, previsto no inciso IV do artigo 269 não impedirá o aproveitamento do crédito pelo contribuinte substituído, quando admitido, do imposto incidente sobre a operação de saída promovida pelo sujeito passivo por substituição, mediante lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos", com a expressão "Crédito Relativo à Operação Própria do Substituto" (Lei 6.374/89, art. 36, com alteração da Lei 9.359/96, art. 2º, I).

§ 1º - Na hipótese de a mercadoria ter sido recebida de outro contribuinte substituído, o valor do imposto incidente até a operação anterior será calculado mediante aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo que seria atribuída à operação própria do remetente, caso estivesse submetida ao regime comum de tributação.

§ 2º - O valor do crédito a que se refere o parágrafo anterior não poderá ser superior ao resultante da aplicação da alíquota interna sobre o valor da base de cálculo da retenção efetuada pelo sujeito passivo por substituição.

§ 3º - Na impossibilidade de identificação da operação de entrada da mercadoria, o contribuinte substituído poderá considerar o valor do crédito correspondente às entradas mais recentes, suficientes para comportar a quantidade envolvida. (SÃO PAULO, 2000).

Manual do Sistema de Apuração do Ressarcimento ou Complemento do ICMS Retido por Substituição Tributária ou Antecipado.

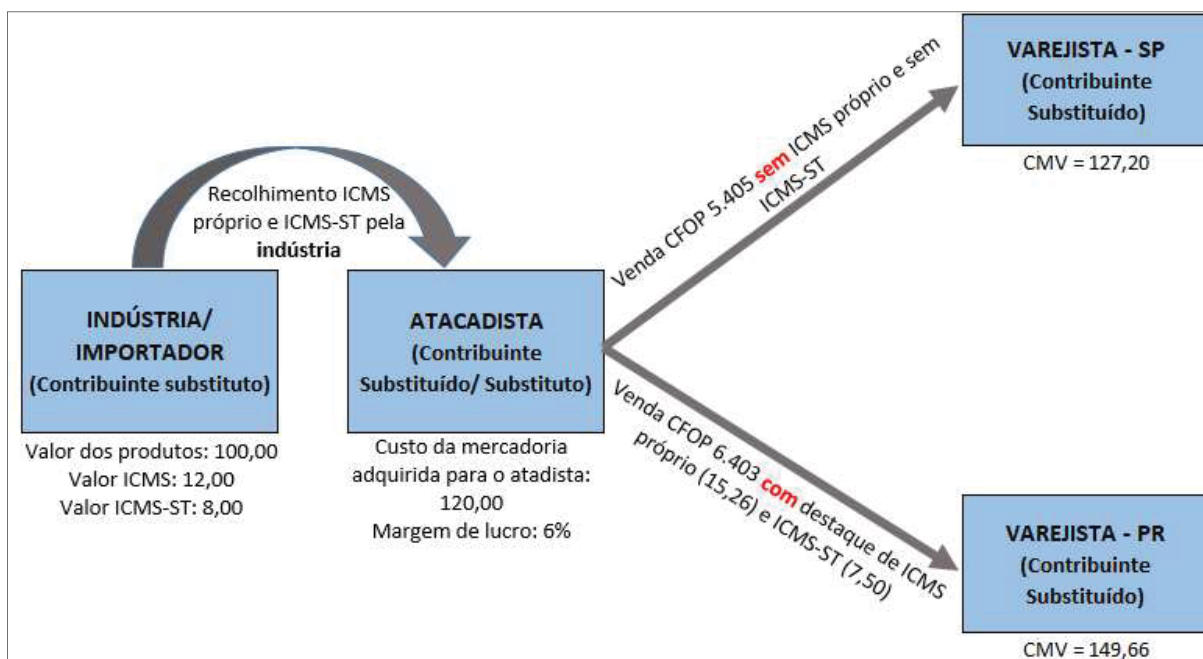
[...]

o ICMS suportado é o valor resultante da multiplicação da base de cálculo da sujeição passiva por substituição pela alíquota interna aplicável à saída ao consumidor final. Assim, exemplificando, se uma determinada mercadoria é vendida pelo fabricante a R\$ 100,00 e a margem de valor agregado (MVA) ou Índice de Valor Adicionado Setorial (IVA-ST) é de 50%, sendo a alíquota interna da mesma 18%, a base de cálculo da retenção será R\$ 150,00 e o ICMS suportado pelo contribuinte substituído será de R\$ 27,00 (sendo o incidente na operação própria do fabricante substituto R\$ 18,00 e o ICMS retido R\$ 9,00). (SÃO PAULO, 2018).

Devido à substituição tributária ter o recolhimento com base na presunção de que o fato gerador do tributo irá ocorrer com a chegada do produto ao consumidor final paulista, na aquisição da mercadoria não é permitido o direito ao crédito do ICMS próprio nem do ICMS retido por ST, caso essa presunção não ocorra, cabe a analisar o motivo pelo qual o fato gerador presumido não se realizou, nesse caso temos as seguintes hipóteses de ressarcimento do imposto devido a quebra da substituição tributária.

#### 2.3.4.1. Venda interestadual do produto adquirido com ST

Os produtos adquiridos com ICMS-ST ou que sofreram a antecipação do ICMS-ST que consta no art. 426-A, quando sua saída for interestadual, gera direito ao crédito de ST pago anteriormente pelo contribuinte substituto, sendo que devido a essa nova comercialização ocasionará um novo recolhimento do ICMS próprio ao Estado de São Paulo e um novo recolhimento de ICMS-ST para o Estado de destino.



Fonte: O Autor (2019)

As saídas interestaduais que geram direito ao crédito podem ser tanto com incidência de ICMS-ST ou sem a incidência, uma vez que o que caracteriza o ressarcimento é a não realização do fato gerador presumido.

Ressarcimento de ICMS-ST pelo estabelecimento atacadista: aquisição de mercadoria com revenda para varejo para outro estado da federação

O ressarcimento de ICMS-ST e crédito do ICMS próprio é uma forma de recuperação de créditos lícita, de direito do contribuinte conforme as hipóteses apresentadas amparadas pela legislação paulista e jurisprudência, essa se torna de extrema importância na formação de preços da mercadoria e o valor repassado ao consumidor conforme quadro comparativo apresentado abaixo:

AQUISIÇÃO MERCADORIA ESTABELECIMENTO ATACADISTA		
Produto: LASANHA BOLONHESA CX 24 UM		
	Vlr total	Vlr unit.
Valor da mercadoria:	7.140,89	
B.C ICMS próprio:	4.234,45	
ICMS próprio:	762,20	23,82
Valor BC ICMS-ST:	8.620,70	
Valor ICMS-ST:	789,53	24,67
Custo da mercadoria adquirida:	8.692,62	
QTD adquirida	32,00	
Custo unit. da mercadoria adquirida:	271,64	

Fonte: O Autor (2019)

<b>REVENDA MERCADORIA VAREJO RJ - COM RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO</b>
--

Produto: LASANHA BOLONHESA CX 24 UM

	Valor
Quantidade vendida:	1,00
Custo da mercadoria vendida:	223,15
Margem (3,80%)	8,48
BC ICMS próprio: ICMS por dentro 12%	263,22
ICMS próprio:	31,59
BC ICMS-ST (IVA 27%)	334,28
Valor ICMS-ST:	28,59
Valor total da nota:	291,80

Fonte: O Autor (2019)

<b>REVENDA MERCADORIA VAREJO RJ - SEM RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO</b>
--

Produto: LASANHA BOLONHESA CX 24 UM

	Valor
Quantidade vendida:	1,00
Custo da mercadoria vendida:	271,64
Margem (3,80%)	10,32
BC ICMS próprio: ICMS por dentro 12%	320,41
ICMS próprio:	38,45
BC ICMS-ST (IVA 27%)	406,92
Valor ICMS-ST:	34,80
Valor total da nota:	355,21

Fonte: O Autor (2019)

Conforme exemplo, caso o contribuinte não realize a recuperação de crédito o custo da mercadoria vendida para o Estado do Rio de Janeiro é elevado em R\$ 63,41 em comparação com um contribuinte que faz a recuperação de crédito. Uma diferença expressiva considerando que o contribuinte se trata de um atacadista.

#### 2.3.4.2. Venda para consumidor final ou usuário final abaixo do IVA;

Essa hipótese ocorre quando o contribuinte revende a mercadoria aplicando uma margem menor do que a imposta pelo Estado, ou seja, o Estado prevê uma margem de valor agregado maior do que o contribuinte consegue praticar. Isso pode ocorrer por inúmeros motivos comerciais: muita oferta do produto no mercado em épocas sazonais, produtos próximos do vencimento, obsolescência de materiais principalmente eletrônicos, entre outros.

Essa hipótese foi muito debatida nos tribunais, e tem como principal jurisprudência o recurso extraordinário 593.849 pelo STF que teve repercussão geral:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS – Supremo Tribunal Federal

[...]

Nas razões recursais, sustenta-se que a não realização do fato gerador presumido abarca “tanto a hipótese em que o fato material não se realiza quanto a hipótese de eventual saída de mercadorias por preço inferior àquele que serviu de base de cálculo para o imposto”. (fl. 273) Alega-se, ainda, que “o ICMS é um imposto não-cumulativo por expressa determinação constitucional (art. 150, §2º, CF/88), o que impede, em última análise que a base de cálculo estimada pela Fazenda Estadual seja superior ao preço pelo qual foi efetuada a operação, sob pena de se proceder a um verdadeiro confisco, o que é terminantemente vedado pela Carta Magna (art. 150, inciso IV)”. (fl. 273)

[...]

DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADA DO ART. 150, §7º DA CONSTITUIÇÃO

Por essa razão, considero que a restituição é inerente à técnica da substituição tributária progressiva. Não é um favor fiscal. Trata-se, em verdade, de um direito imanente à aplicação da técnica da substituição tributária. A garantia prevista na expressão final do § 7º, do art. 150, da Constituição, de imediata e preferencial restituição da quantia paga, deve ser interpretada de forma que ocorra em todas as hipóteses em que não se realize o fato gerador presumido, nos exatos termos de como fora presumido, ou seja, incluindo-se as hipóteses em que o fato ocorreu em dimensão distinta da presumida, com operação em valores menores. Essa é a regra geral.

[...]

Em síntese, o Supremo Tribunal Federal entendeu, por maioria, que o fato gerador presumido do ICMS se reveste de caráter definitivo, haja vista que a base de cálculo teria sido definida em lei, à luz de expressa autorização constitucional. Cito a argumentação do eminente Ministro Relator Ilmar Galvão: “A substituição tributária, portanto, resultou de uma opção legislativa, que elegeu como tributável uma fase preliminar da exteriorização de um dado fenômeno econômico, ou jurídico, que compõe a materialidade da competência tributária prevista, para fim de exigir o respectivo recolhimento, antecipando as conseqüências que, no modelo tradicional, só seriam deflagradas depois da ocorrência do próprio fenômeno. (BRASIL, 2016).

Um exemplo para melhor visualização, é a venda de ovos de chocolate de páscoa, uma vez que na época da Páscoa os preços praticados são bons para o varejo, porém após esse período os produtos se tornam obsoletos onde os varejistas realizam grandes liquidações para venda desses produtos e o valor tem uma redução considerável:

<b>Produto:</b>	<b>Ovos de páscoa de chocolate</b>
<b>NCM:</b>	<b>1806.90.00</b>
<b>Preço Indústria-SP sem impostos:</b>	<b>39,00</b>
<b>B.C ICMS normal (ICMS próprio por dentro 18%):</b>	<b>46,02</b>
<b>Valor ICMS próprio</b>	<b>8,28</b>
<b>MVA ICMS-ST SP</b>	<b>50,57%</b>
<b>BC ICMS-ST</b>	<b>69,29</b>
<b>ICMS-ST</b>	<b>4,19</b>
<b>Custo da mercadoria estabelecimento varejista SP</b>	<b>51,47</b>
<b>Preço de venda varejo época da Páscoa</b>	<b>59,90</b>
<b>Preço de venda varejo após a Páscoa</b>	<b>49,00</b>

Fonte: O Autor (2019).

Nesse caso o estabelecimento varejista está vendendo o produto, abaixo de seu custo, não se realizando a margem de valor agregado presumida pelo Estado no momento da saída da mercadoria da Indústria (contribuinte substituto), no qual ocorreu o recolhimento do ICMS-ST.

#### 2.3.4.3. Venda com isenção ou não incidência do produto adquirido com ST;

Nessa hipótese se enquadra os produtos que foram adquiridos com ST e teve sua saída sem incidência de ICMS, isso ocorre por exemplo com as mercadorias destinadas a Zona de Franca de Manaus, destinados à exportação ou alguma outra previsão de isenção ou não incidência constante no regulamento de ICMS do Estado de São Paulo.

#### 2.3.4.4. Comercialização do produto adquirido com ST não se concretiza;

Nessa situação se enquadra os produtos adquiridos com ST na qual a comercialização não foi concretizada decorrente de perda, avaria, roubo ou deterioração, desde que ocorra no estabelecimento do contribuinte e seja emitida a nota fiscal de baixa de estoque (CFOP 5927).

Manual do Sistema de Apuração do Ressarcimento ou Complemento do ICMS Retido por Substituição Tributária ou Antecipado:

3.3.10. Nos casos em que mercadoria entrada no estabelecimento para comercialização vier a perecer, deteriorar-se ou for objeto de roubo, furto ou extravio, deverá o contribuinte emitir nota fiscal de saída para baixa de estoque, sem destaque do imposto, com uso do CFOP 5.927, que, para efeito de ressarcimento, na hipótese do inciso II do artigo 269 do Regulamento do ICMS, será registrada neste sistema com código de enquadramento legal 2. Preferencialmente, emitir-se-á uma única nota fiscal por período de referência para tal finalidade, contemplando todas as situações de baixa ocorridas no período e informando um único item para cada mercadoria envolvida. (SÃO PAULO, 2018).

As mercadorias em trânsito que sofrem sinistro por exemplo não se enquadra nessa hipótese uma vez que o fisco Paulista entende que o fato gerador da circulação da mercadoria ocorreu, conforme resposta à consulta tributária 16.068/2017, de 11 de agosto de 2017.

4. Esclarecemos que o fato gerador do ICMS ocorre no momento da saída da mercadoria, a qualquer título, do estabelecimento de contribuinte (inciso I do artigo 2º do RICMS/2000).

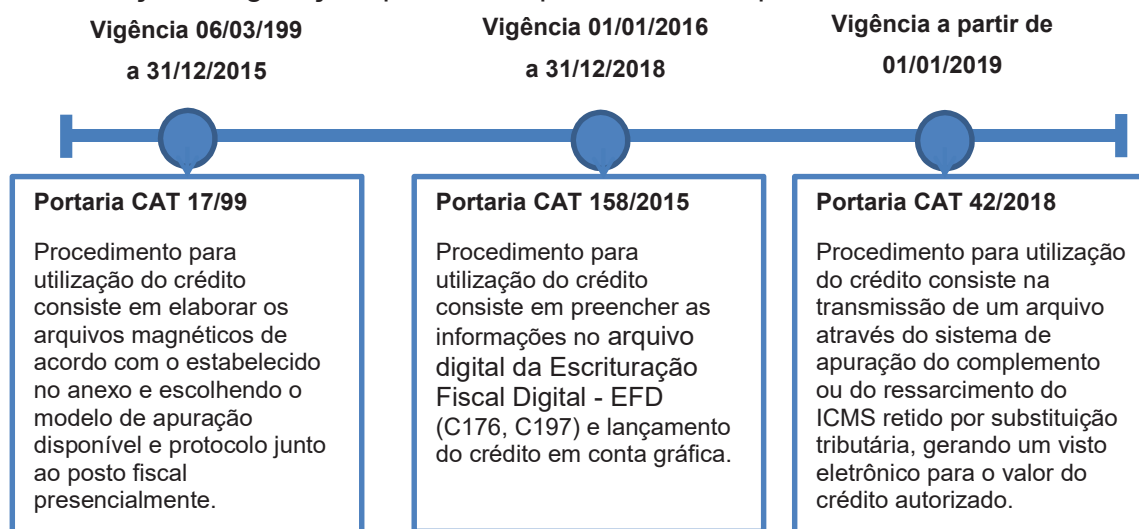
5. A situação relatada pela Consulente envolve roubo ou furto de mercadoria ocorrido durante o trajeto, ou seja, após a saída de seu estabelecimento e, conseqüentemente, após a ocorrência do fato gerador do imposto.

6. Diante de tais esclarecimentos, informamos que, para efeitos da legislação do ICMS, portanto, considera-se ocorrido o fato gerador no caso relatado. Assim, o imposto correspondente a essa operação deve ser apurado e recolhido normalmente e o documento fiscal deve ser escriturado no livro Registro de Saídas, nos termos do artigo 215 do RICMS/2000. (SÃO PAULO, 2017).

Conforme descrito na consulta, o ICMS da mercadoria objeto de sinistro é apurado normalmente, dessa forma não cabe emissão de nota fiscal de baixa que é requisito para ressarcimento.

### 2.3.5. Procedimentos para cálculo do crédito a ser apropriado

A legislação paulista está em constante mudança quanto aos procedimentos para a solicitação do ressarcimento do crédito do ICMS-ST devido à preocupação em assegurar maior segurança jurídica aos contribuintes no processo de ressarcimento, aumentando também a eficiência do fisco no controle das informações prestadas. Dessa forma segue abaixo uma linha do tempo no qual podemos identificar a evolução em relação à legislação quanto aos procedimentos para solicitação do crédito.



Fonte: O Autor (2019)

A portaria CAT 42/2018 foi publicada em 05/2018 e até o período de 31/12/2018, fica a critério de o contribuinte optar pelos procedimentos da portaria CAT 158/2015 ou da portaria CAT 42/2018, dessa forma estaremos tratando os procedimentos de ressarcimento da portaria CAT 42/2018.

O ICMS normal e o ICMS-ST nessa nova modalidade de ressarcimento é chamado de ICMS total, onde o valor do ICMS total é definido pelas últimas entradas suficiente para comportar a quantidade de saída que motivou o ressarcimento. Caso a última entrada não seja suficiente para suportar a saída, é realizado uma média ponderada das últimas entradas para chegar ao valor do ICMS total unitário.

Para melhor entendimento abaixo quadro explicativo disponível na resposta à consulta tributária nº 15.712/2017 no qual facilita o entendimento do cálculo da média ponderada:

Nota Fiscal	Qtde	ICMS próprio	ICMS ST	ICMS próprio	ICMS ST
C	1000	4,00	3,00	4000,00	3000,00
B	700	2,00	1,00	1400,00	700,00
TOTAL				5400,00	3700,00
Média ponderada ICMS próprio = $\frac{5400,00}{1700} = 3,18/\text{unidade}$					
1700					
Média ponderada ICMS ST = $\frac{3700,00}{1700} = 2,18/\text{unidade}$					
1700					

Fonte: Consulta tributária 15.712/2017 SP.

**Manual do Sistema de Apuração do Ressarcimento ou Complemento do ICMS Retido por Substituição Tributária ou Antecipado:**

Para efeito de determinação do valor de confronto, e na impossibilidade de identificação da operação de entrada da mercadoria, o contribuinte substituído considerará o valor correspondente às entradas mais recentes, suficientes para comportar a quantidade envolvida. Caso o documento fiscal referente à entrada mais recente do item não seja suficiente para comportar a quantidade indicada no documento fiscal de saída, e se faça necessário utilizar documento(s) fiscal(ais) anterior(es) ao último, o valor a ser lançado a título de valor de confronto corresponderá à média ponderada dos dados obtidos em todas as notas fiscais utilizadas para comportar a quantidade saída. (SÃO PAULO, 2018).

Devido a essa nova legislação para obter o ressarcimento do ICMS-ST em São Paulo, o Estado disponibilizou um sistema para transmissão dos arquivos, no qual após o envio do arquivo à SEFAZ é realizado uma pré-validação das informações e caso o arquivo seja validado, é enviado um visto eletrônico ao contribuinte com o

código de autenticação do crédito, a ser informado na GIA e no EFD ICMS IPI em casos de compensação escritural. Esse procedimento traz ao contribuinte maior segurança do crédito a ser apropriado, embora ainda esteja sujeito a eventuais fiscalizações.

Artigo 1º - Fica instituído o “Sistema de Apuração do Complemento ou Ressarcimento do ICMS Retido por Substituição Tributária ou Antecipado”, destinado à apuração do complemento ou do ressarcimento do ICMS retido por substituição tributária (ICMS-ST), ou pago por antecipação (IA), nos termos dos artigos 265, 269, 277 e 426-A do Regulamento ICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30-11-2000.

§ 1º - As disposições do sistema de que trata o “caput” estão contidas no Manual do Sistema de Apuração do Complemento ou Ressarcimento do ICMS Retido por Substituição Tributária ou Antecipado.

§ 2º - As informações exigidas pelo sistema serão apresentadas mensalmente por meio de arquivo digital, sendo um único arquivo para todo o período de referência, abrangendo a totalidade das mercadorias comercializadas em operações sujeitas ao regime jurídico-tributário de sujeição passiva por substituição com retenção antecipada do imposto, ou de antecipação, conforme leiaute definido no Manual de Orientação da Formação do Arquivo Digital do Sistema de Apuração do Complemento ou Ressarcimento do ICMS Retido por Substituição Tributária ou Antecipado. (SÃO PAULO, 2018).

Imagem: Sistema validador Ressarcimento-ST

### 2.3.6. Formas de apropriação do crédito levantado

Após o recebimento do visto eletrônico com o valor do crédito autorizado pela SEFAZ, esse crédito será controlado através de uma conta corrente chamado

e-ressarcimento, disponível no site da SEFAZ de SP. As opções para utilização do crédito, traz ao contribuinte uma boa opção de geração de caixa e planejamento tributário para seu estabelecimento.

**Artigo 13** - A conta corrente eletrônica de controle do ressarcimento será criada no sistema e-Ressarcimento para controle da movimentação dos valores a ressarcir e ressarcidos, observado o seguinte:

I - abertura - será aberta uma conta corrente de controle para cada estabelecimento:

- a) detentor de saldo de valor a ressarcir originado de arquivos acolhidos em período anterior à implantação deste sistema;
- b) por ocasião do primeiro registro em conta corrente de controle, ou seja, do primeiro lançamento de valor a ressarcir oriundo de arquivo digital, acolhido nos termos do inciso II do artigo 7º;
- c) quando houver alteração no número da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ do estabelecimento detentor de saldo de valor a ressarcir, desde que confirmada a legitimidade do saldo e a possibilidade do seu aproveitamento. (SÃO PAULO, 2018).

O crédito lançado na conta corrente, poderá ser utilizado mediante compensação escritural, transferência para substituto tributário desde que fornecedor, transferência para outro estabelecimento da mesma empresa, pedido de ressarcimento via depósito bancário e liquidação de débito fiscal.

**Artigo 20** - A utilização do valor a ressarcir ocorrerá nas seguintes modalidades:

I - Compensação escritural, pelo estabelecimento, conforme inciso I do artigo 270 do RICMS;

II - Transferência para substituto tributário, inscrito neste Estado, desde que fornecedor, ou para outro estabelecimento da mesma empresa, conforme inciso II do artigo 270 do RICMS;

III - Pedido de Ressarcimento, com vistas a depósito da importância em conta bancária do requerente, a ser realizado por substituto tributário, inscrito neste Estado, responsável por retenção do imposto de mercadorias envolvidas nas operações ensejadoras do crédito do ressarcimento, ou de outras mercadorias enquadradas na mesma modalidade de substituição, conforme inciso III do artigo 270 do RICMS;

IV - Liquidação de débito fiscal do estabelecimento ou de outro do mesmo titular ou, ainda, de terceiros, observadas as regras dos artigos 586 a 592 do RICMS;

V - Conforme estabelecido em regime especial.

§ 1º - Salvo disposição em contrário, é vedada a utilização de valor a ressarcir, nas hipóteses do inciso II e III, ao contribuinte que, por qualquer estabelecimento paulista, tiver débito fiscal relativo ao imposto, inclusive se objeto de parcelamento. (SÃO PAULO, 2018).

Para a utilização do crédito via compensação escritural, é importante observar o disposto no artigo 21 da CAT 42, uma vez que é necessário realizar o requerimento da compensação via sistema e-ressarcimento.

**Artigo 21** - A compensação escritural do valor a ressarcir, na hipótese do inciso I do artigo 20, far-se-á mediante autorização eletrônica e deverá ser requerida pelo estabelecimento para o qual tenha sido registrado em conta corrente de controle, por meio do sistema e-Ressarcimento, mediante preenchimento das seguintes informações:

I - CNPJ ou Inscrição Estadual do estabelecimento requerente;

II - o valor da compensação escritural requerida.

§ 1º - O registro do pedido de compensação escritural no sistema fica condicionado a que a conta corrente de controle, a que se refere o artigo 13, esteja na situação ativa, com saldo suficiente.

§ 2º - No caso de deferimento, o valor autorizado será debitado, pelo fisco, na conta corrente de controle do ressarcimento e será enviada notificação eletrônica ao solicitante, que conterà minimamente:

1 - o código do visto eletrônico;

2 - o valor da compensação escritural autorizada;

3 - o mês de referência da Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, a partir da qual a compensação escritural poderá ser lançada, não sendo admitido o lançamento em mês de referência anterior ao da expedição da notificação. (SÃO PAULO, 2018).

Já a transferência para fornecedor substituído desde que localizado em São Paulo, é uma excelente oportunidade de geração de caixa para a empresa, claro observando sempre a sua apuração de ICMS. Algumas empresas obtêm um valor de ressarcimento expressivo que sua apuração acaba ficando credora. Não é vantagem para a empresa ficar com dinheiro parado, dessa forma o crédito levantado pode se tornar caixa através da transferência desse crédito para um fornecedor.

**Artigo 22** - A transferência do valor a ressarcir, na hipótese do inciso II do artigo 20, far-se-á mediante autorização eletrônica e deverá ser requerida pelo estabelecimento para o qual tenha sido registrado em conta corrente de controle, por meio do sistema e-Ressarcimento, mediante preenchimento das seguintes informações:

I - CNPJ ou Inscrição Estadual do estabelecimento requerente;

II - a hipótese de transferência;

III - o valor da transferência;

IV - número do processo do regime especial para transferência de valor a ressarcir, caso exista.

§ 1º - São condições mínimas para registrar o pedido de transferência, cumulativamente:

1 - conta corrente, a que se refere o artigo 13, na situação ativa e com saldo suficiente;

2 - hipótese de transferência permitida pela legislação.

§ 2º - A transferência prevista neste artigo poderá ser autorizada para qualquer estabelecimento fornecedor ou para outro estabelecimento do requerente, enquadrado no regime periódico de apuração, inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS como sujeito passivo por substituição tributária (RPA-ST) e na situação cadastral ativo. (SÃO PAULO, 2018).

Para um bom planejamento tributário da empresa, é importante que o contribuinte tenha conhecimento de como pode ser utilizado o crédito levantado, uma

vez que esse pode ser uma excelente oportunidade de geração de caixa para a empresa.

### **3. METODOLOGIA DA PESQUISA**

O presente estudo possui uma pesquisa de cunho bibliográfico que será determinante para a aquisição de conhecimento sobre o tema abordado, pois por meio da pesquisa é possível traçar a linha de raciocínio que será utilizada na análise de dados.

#### **3.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETOS**

O tipo de pesquisa realizada quanto aos objetos no presente trabalho é a pesquisa descritiva e explicativa. Descritiva, pois está sendo realizada a descrição de todas as características e elementos que levam ao ressarcimento de ICMS-ST, o que pode ser observado e acompanhado em um caso prático em uma empresa do ramo atacadista.

Gil (2002, p. 42) descreve que “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de uma determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.”

A pesquisa explicativa se justifica pelo fato da identificação dos fatores que levam ao ressarcimento de ICMS-ST, partindo de um tema geral trazendo um breve entendimento do sistema tributário nacional, entendimento das principais características do ICMS até chegar ao ressarcimento da substituição tributária, traçando um raciocínio e uma sequência lógica para melhor entendimento do tema.

De acordo com GIL, as pesquisas explicativas:

Tem como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Esse é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas. (Gil, 2002 p.42).

#### **3.2. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS**

O tipo de pesquisa quanto aos procedimentos será bibliográfica e documental, visando explorar os materiais disponíveis a fim de trazer maior entendimento e aplicabilidade ao assunto analisado.

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. (Gil, 2002).

De acordo com Gil (2002, p. 45), “a pesquisa documental vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaboradas de acordo com os objetos de pesquisa.”

### 3.3. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA

O presente trabalho apresentará um enfoque qualitativo, e, de acordo com Richardson (1999 p. 80 apud Beuren, 2003, p.91), este tipo de metodologia pode “descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

### 3.4. LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

O tema pesquisado por ser tratar de uma questão polêmica entre Estado e contribuintes, possui um grande acervo de materiais publicados, dessa forma é necessário manter um caráter seletivo na busca do referencial realizado na pesquisa bibliográfica, com o objetivo de dar credibilidade e qualidade das informações que serão repassadas no presente trabalho.

Será realizado também interpretação da legislação do Estado de São Paulo no que diz respeito às hipóteses e procedimentos de recuperação do imposto retido. Além da legislação do Estado, será realizada uma pesquisa quanto às respostas á soluções de consultas tributárias respondidas pelo Estado sobre o tema, esse levantamento se faz necessário devido ao texto legal ser de certa forma confuso o que deixa questionamentos por parte do contribuinte.

Faz-se necessário também uma busca das jurisprudências sobre o tema apresentado, uma vez que o contribuinte é prejudicado da forma em que a substituição tributária está estruturada e elaborada, dessa forma é interessante verificar o posicionamento de tribunais e legisladores a respeito do tema. A busca por jurisprudências também é importante, pois em alguns casos as decisões de tribunais podem trazer um novo conceito sobre determinado assunto, trazendo mais segurança jurídica aos contribuintes quanto a confiança de seus direitos.

## CONCLUSÃO

O Brasil possui uma legislação tributária robusta e complexa onde se busca arrecadação para gerar benefícios a sociedade, mas infelizmente os recursos não são aplicados da melhor forma possível, haja vista a oferta dos serviços públicos básicos oferecidos à população, tais como: saúde, educação, segurança, comunicação, transporte, etc., para um país que possui umas das maiores cargas tributárias do mundo, dificultando a participação de investidores e crescimento da economia brasileira.

Diante de um cenário com o obstáculo da carga tributária, e mercado cada vez mais competitivo, faz-se necessária a implementação de um bom planejamento tributário, de acordo com as leis que regulam a matéria, pois a adoção da elisão fiscal, pode trazer mais competitividade às empresas, uma vez que a tributação influencia diretamente na formação de preços. Um bom planejamento tributário favorece não somente a empresa, mas diretamente o consumidor final, que no caso é quem arca com toda a carga tributária incluída nas mercadorias, produtos ou serviços consumidos. Pois bem quanto maior a competitividade, busca por melhores preços de aquisição, mais beneficiado será o consumidor que se encontra no final da cadeia de consumo.

Diante da enorme complexidade tributária, a investida para recuperar créditos tributários é uma forma de planejamento tributário que pode impulsionar as finanças da empresa e minimizar o impacto dos impostos em suas operações, além é claro de interferir na formação de preços da mercadoria o que impacta diretamente o consumidor final. Embora a recuperação de créditos seja uma grande oportunidade de geração de caixa para as empresas, essa deve ser bem embasada, analítica e de acordo com a legislação, jurisprudências, pois o objetivo não é a evasão fiscal.

O ressarcimento de ICMS-ST e crédito do ICMS próprio foi devidamente abordado no presente trabalho, facilitando a compreensão dos interessados.

Finalmente, fica ressaltado que todos os objetivos específicos propostos no presente trabalho foram concluídos, muito embora, constata-se que no âmbito da tributação tudo pode mudar do dia para a noite.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade - teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª. Editora Atlas, 2002.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código tributário nacional**. 3ª. Editora Atlas S.A, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39ª. Malheiros Editora, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário**. 12ª. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MEIRA JÚNIOR, José Julberto. **ICMS substituição tributária uma visão crítica**. 2ª. Editora Juruá, 2019.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. **Curso avançado de substituição tributária**. IOB, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso avançado de substituição tributária**. IOB, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso avançado de substituição tributária**. IOB, 2010.

SÃO PAULO, **Portaria CAT 158/2015**. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao\\_tributaria/portaria\\_cat/pcat1582015.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/portaria_cat/pcat1582015.htm)> Acesso em 21 out. 2018.

SÃO PAULO, **Portaria CAT 42/2018**. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)> Acesso em 21 out. 2018.

SÃO PAULO, **Portaria CAT 17/1999**. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)> Acesso em 17 out. 2018.

SÃO PAULO, **Regulamento do ICMS SP**. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)> Acesso em 25 out. 2018.

SÃO PAULO, **Manual do Sistema de Apuração do Ressarcimento ou Complemento do ICMS Retido por Substituição Tributária ou Antecipado**. Disponível em:

<[https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/st/Downloads/MANUAL%20Sistema%20Ressarcimento\\_ICMS\\_ST.pdf](https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/st/Downloads/MANUAL%20Sistema%20Ressarcimento_ICMS_ST.pdf)> Acesso em 09 dez. 2019.

BRASIL, **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em 10 out. 2018.

BRASIL, **Lei complementar 87 de 1996**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm)> Acesso em: 25 out. 2018.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA, **Convênio ICMS 190 de 2017**. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17)> Acesso em: 20 out. 2018.

BRASIL, **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em 25 out. 2018.

SÃO PAULO, **Consulta tributária 15.712 de 2017**. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)> Acesso em: 21 out. 2018.

SÃO PAULO, **Consulta tributária 16.068 de 2017**. Disponível em: <[https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC16068\\_2017.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC16068_2017.aspx)> Acesso em 08 dez. 2019.