



Parecer Consultoria Tributária Segmentos
Registro de Documento Fiscal pelo contribuinte substituído no
recebimento de mercadorias retidas com ICMS-ST nos produtos
combustíveis e lubrificantes previstas pelo Convênio ICMS nº.
110/2007

21/05/2014

Sumário

1.	Questão.....	3
2.	Normas apresentadas pelo cliente.....	3
3.	Análise da Legislação	4
3.1	Conceito – contribuinte substituto e substituído.....	4
3.2	Convênio ICMS nº 110/2007.....	4
3.3	Escrituração Fiscal.....	8
4.	Conclusão	9
5.	Informações Complementares	9
6.	Referências	9
7.	Histórico de alterações.....	9

1. Questão

Este parecer traz esclarecimentos sobre as disposições relacionadas ao cumprimento de obrigações acessórias pelo contribuinte substituído nas operações e prestações sujeitas à substituição tributária, com ênfase para registro do documento fiscal recebido de fornecedor na posição de substituído.

2. Normas apresentadas pelo cliente

Cliente questiona que ao registrar a nota fiscal com ICMS-ST, recebida de contribuinte substituto tributário, o sistema não considera o cálculo correto por razão de na operação própria do ICMS não ter incidência do ICMS normal.

Apresenta como norma o Convênio ICMS nº 110/2007, onde nas operações interestaduais não incide o ICMS da operação própria.

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

*§ 3º Os produtos constantes no inciso VIII da cláusula primeira, não derivados de petróleo, nas operações interestaduais, não se submetem ao disposto na **alínea "b", inciso X, § 2º do art. 155 da Constituição Federal.***

A exceção, é apenas para os produtos gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos, constantes no inciso VIII da cláusula primeira deste convênio onde não se aplica a não incidência conforme alínea b, inciso X, do art. 155 da CF:

VIII - gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos, da NCM 2711;

A Não Incidência do ICMS nas operações interestaduais está disposta na CONSTITUIÇÃO FEDERAL:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

X - não incidirá:

*b) sobre operações que destinem a **outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;***

3. Análise da Legislação

A responsabilidade pelo pagamento do ICMS e pelo cumprimento das obrigações tributárias dele decorrentes geralmente é da pessoa que promove a circulação de mercadorias e/ou a prestação de serviços de transporte ou de comunicação. No entanto, em determinadas situações, a legislação atribui a terceiros a obrigação de reter e recolher o imposto devido pelas operações e/ou prestações subsequentes, hipótese em que estes geralmente participam de determinada fase desse ciclo econômico.

Dessa relação, surge a figura do contribuinte substituto tributário, ou seja, daquele que, embora não tenha relação direta com a obrigação tributária, se torna responsável pelo cumprimento de determinada obrigação em decorrência de norma legal que lhe seja imposta. Esta é a essência do regime de substituição tributária.

3.1 Conceito – contribuinte substituto e substituído

Em nível de legislação complementar, o caput do art. 6º da Lei Complementar nº 87/1996 dispõe que lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Antes de adentrarmos nas obrigações acessórias sobre a escrituração da nota fiscal, cabe conceituarmos o que é contribuinte substituto e contribuinte substituído.

Contribuinte substituto é aquele que a legislação determina como responsável pelo recolhimento do imposto.

Contribuinte substituído é aquele que dá causa ao fato gerador, mas a legislação o dispensa de recolhimento, pois atribui ao substituto essa obrigação.

3.2 Convênio ICMS nº. 110/2007

O contribuinte substituto, ao realizar venda com mercadoria “lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados”, com destino a outro Estado, está amparado pela não incidência do ICMS próprio, apenas sendo atribuída a responsabilidade pelo recolhimento em relação ao ICMS substituição, que será devido ao estado de destino onde a mercadoria será entregue.

Isso ocorre porque foi autorizado ao Estado destinatário atribuir ao estabelecimento remetente, de forma ampla, a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, desde a operação que o remetente estiver realizando até a última, cabendo o imposto ao Estado do destinatário.

A despeito de todas as diferenças conceituais na incidência apontadas no convênio ICMS nº 110/2007, a sua Cláusula primeira uniformiza o tratamento do recolhimento do ICMS nas operações interestaduais com os diversos tipos de combustíveis.

Pode-se destacar as seguintes características da Cláusula primeira:

- a) contém uma lista exaustiva de produtos que ficam sujeitos à sistemática de substituição tributária prevista no Convênio (relacionados no quadro a seguir);

- b) prevê o recolhimento pelo remetente do diferencial de alíquotas dos combustíveis não derivados de petróleo quando destinados ao uso ou consumo e o adquirente for contribuinte do imposto;
- c) prevê o recolhimento pelo remetente na entrada no território da Unidade da Federação destinatária de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados a industrialização ou comercialização pelo destinatário;
- d) prevê que, na hipótese de a operação de saída interestadual ser promovida por distribuidora de combustíveis, por transportador revendedor retalhista (TRR) ou por importador que destine combustível derivado de petróleo a outra Unidade da Federação, não se aplica o tratamento previsto na cláusula em relação ao valor do imposto que tenha sido retido anteriormente, caso em que será observada a disciplina estabelecida para os contribuintes que já tenham recebido a mercadoria com o imposto retido anteriormente;
- e) prevê que, quando o objeto da operação for hidrocarboneto gasoso não derivado de petróleo (por exemplo, gás natural proveniente da Bolívia), se aplica o mesmo tratamento dispensado aos demais combustíveis não derivados de petróleo (o que significa que a receita do imposto será repartida entre as Unidades da Federação envolvidas na operação interestadual).

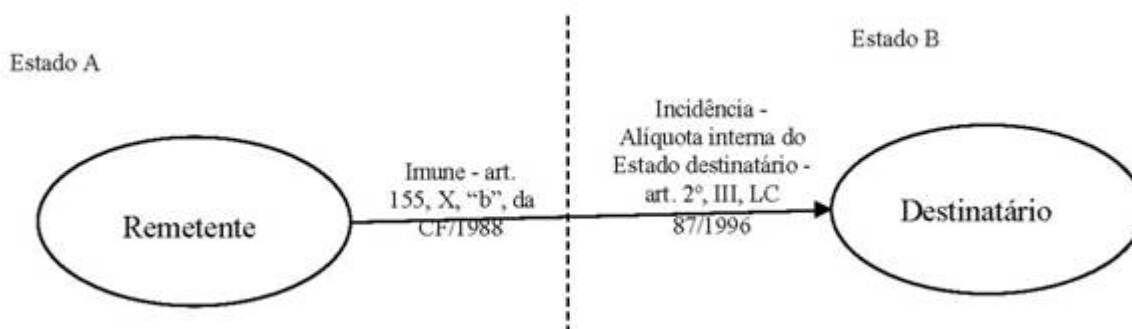
I) **QUADRO**

Referência	Descrição do Produto	NCM
I	Álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol (álcool etílico anidro combustível e álcool etílico hidratado combustível)	2207.10
II	Gasolinas	2710.12.5
III	Querosenes	2710.19.1
IV	Óleos combustíveis	2710.19.2
V	Óleos lubrificantes	2710.19.3
VI	Outros óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, que contenham, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os que contenham biodiesel e exceto os resíduos de óleos	2710.19.9
VII	Resíduos de óleos de óleos	2710.9
VIII	Gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos	2711

IX	Coque de petróleo e outros resíduos de óleo de petróleo ou de minerais betuminosos	2713
X	Biodiesel e suas misturas, que não contenham ou que contenham menos de 70%, em peso, de óleos de petróleo ou de óleos minerais betuminosos	3826.00.00
XI	Preparações lubrificantes, exceto as contendo, como constituintes de base, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos	3403
XII	Preparações antidetonantes, inibidores de oxidação, aditivos peptizantes, beneficiadores de viscosidade, aditivos anticorrosivos e outros aditivos preparados, para óleos minerais (incluindo a gasolina) ou para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais	3811
XIII	Fluidos para freios hidráulicos e outros líquidos preparados para transmissões hidráulicas, que não contenham óleos de petróleo nem de minerais betuminosos, ou que os contenham em proporção inferior a 70%, em peso	3819.00.00
XIV	Aguarrás mineral ("white spirit")	2710.12.30
XV	Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, que contenham, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, que contenham biodiesel, exceto os resíduos de óleos	2710.20.00
XVI	Preparações anticongelantes e líquidos preparados para descongelamento	3820.00.00

Fonte: IOB

II) **Saída destinada a usuário final (contribuinte do ICMS ou não)**



(Constituição Federal de 1988, art. 155, X, "b"; Lei Complementar nº 87/1996, art. 2º, III)

O que se pode resumir da Cláusula primeira é que ela prevê a possibilidade de mesmo tratamento para diversas operações, fazendo com que diferenças conceituais de incidência sejam tratadas da mesma forma.

Como exemplo, veja-se que:

a) nas operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, quando não destinados a industrialização ou comercialização posterior (subitem II acima), o contribuinte remetente recolhe o ICMS somente na qualidade de substituto tributário das operações subsequentes; veja o destaque no DANFE/NF-e:

FATURA		DUPLICATA		DUPLICATA		DUPLICATA		DUPLICATA	
NUM. FATURA	NUM. DUPLICATA	NUM. FATURA	NUM. DUPLICATA	NUM. FATURA	NUM. DUPLICATA	NUM. FATURA	NUM. DUPLICATA	NUM. FATURA	NUM. DUPLICATA
0000038064412/95/14									
ATENÇÃO: APÓS VENCIMENTO MULTA DE 10% E JUROS DE 1% AO MES PARA SUA SEGURANCA NAO ACRITE A TROCA DO BOLETO BANCARIO, LIGUE PARA A CHEVRON: 0800-7032323									
CÁLCULO DE ICMS SUBSTITUTO									
BASE DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBST.	VALOR DO ICMS SUBST.	VALOR TOTAL DOS PAGAMENTOS					
851,51	0,00	851,51	144,76	706,75					
VALOR DO ICMS	VALOR DO ICMS	DESECONTO	JUROS E DESPESAS ACESSORIAS	VALOR DO IPI	VALOR TOTAL DA NOTA				
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	851,51				
TRANSPORTADORA/VOLUMES TRANSPORTADOS									
FAZENDA		FRETE POR CONTA		CÓDIGO ANTI		PLACA DO VEICULO		UF	
OPERACAO MOB-TRANSP P/CONTA DO CLIENTE		-Destinatário				DAJ-8937		SP	
ENDERECO		MUNICIPIO		UF		INDICADOR ESTADUAL			
QUANTIDADE	UNIDADE	QUANTIDADE	UNIDADE	PESO BRUTO	PESO LIQUIDO				
4	litros			76,000	70,800				
DADOS DO PRODUTO/SERVICO									
COG. DE PROD. INDUSTRIAL	INDICADOR DE PROD. SERVIÇO	NUM. DE REG. INSC. EST.	NUM. DE REG. MUN.	NUM. DE REG. FISC.	NUM. DE REG. EST.	VALOR UNIT. DE VENDA	VALOR UNIT. DE VENDA	VALOR UNIT. DE VENDA	VALOR UNIT. DE VENDA
00000	011 - OTIL SPECIAL	2101932	5386656	50	4	176,681500	706,75	851,51	144,76
DECLARAÇÃO DO REMETENTE: DECLARO QUE NÃO SE ENQUADRA EM NENHUMA DAS EXCEÇÕES E EXCLUSÕES CONSTANTES NESTE DOCUMENTO FISCAL, PARA ENTREGA NO ENDEREÇO DE DESTINO: LOCAL:									
RECEBIDO Em, 03/04/14									
CÁLCULO DO ISSQN									
ENCARGAMENTO DO ISSQN		VALOR TOTAL DOS SERVIÇOS		BASE DE CÁLCULO DO ISSQN		VALOR DO ISSQN			
		0,00		0,00		0,00			
DADOS ADICIONAIS									
INFORMAÇÕES ADICIONAIS: LIBERTAÇÃO DE FOMENTO DE PETRÓLEO: NÃO INC. ICMS NOS TERMOS ART. 156, INC. X, LEITRA D DA CONSTIT. FEDERAL DE 1988, POR NÃO SE ENQUADRAR NO CONVENIO 02/99 ACORDADO 110/07/11, NÃO TRIZ COM. AN. I - FOMENTO DE PETRÓLEO - NÃO INC. ICMS DESTINADO A USO E CONSUMO - * * * * * DECLARAMOS QUE OS VEICULOS NÃO SÃO ADICIONAMENTE ADICIONADOS PARA SUPORTAR RISCOS DE TRANSPORTO E TRANSPORTO DESTINADO AO CARRONAGEM E DESCARRONAGEM, CONFORME REGISTRAÇÃO EM VIOS. OR. UNICOM - 000000000 - VT: ROBOVARI-EMBALADO - NOT: VALLENER PEREIRA MOREIRA - TR 000000000 - PLACA ORIGINAL: SP D8937 - RESP. FISC: SOMP - * * * * * TRANSPORTO POR CONTA E RISCO					RESERVAÇÃO AO FISCO				

Nesta NF-e podemos evidenciar que ocorre apenas, o destaque do ICMS-ST com aplicação da alíquota interna do estado de destino e não ocorre qualquer destaque do ICMS na operação própria.

- 1) Base de Cálculo do ICMS-ST: 851,51
- 2) ICMS ST: 144,76 (851,51 x 17%)

3.3 Escrituração Fiscal

No Regulamento do ICMS-SP, a previsão para escrituração dos livros fiscais pelo contribuinte substituído, está prevista no artigo nº 278, onde:

O contribuinte substituído, relativamente às operações com mercadoria ou prestações de serviço recebidas com imposto retido, deverá escriturar os livros Registro de Entradas e Registro de Saídas na forma regulamentar, com utilização da coluna "Outras", respectivamente, de "Operações ou Prestações sem Crédito do Imposto" e de "Operações ou Prestações sem Débito do Imposto".

Portanto, os lançamentos nos livros fiscais, tanto nas entradas quanto nas saídas, serão efetuados sem crédito e sem débito do imposto, respectivamente.

Utilizando os valores destacados na Nota fiscal apresentada acima, a escrituração compreende a transcrição no livro fiscal:

- a) Valor Contábil: 851,51
- b) Base de Calculo do ICMS: 0,00
- c) Alíquota do ICMS: 0
- d) ICMS: 0,00
- e) isentas: 0,00
- f) Outras: 706,75
- g) Observações: 144,76 ICMS ST.

Note-se que o valor do imposto retido ou de parcela do imposto retido, indicado no documento fiscal, não será incluído na escrituração da coluna "Outras" e sim indicado na coluna "Observações".

Contudo, na escrituração, no livro Registro de Entradas, de nota fiscal que acoberte operações interestaduais sujeitas ou não ao imposto, cujas mercadorias estejam sujeitas ao regime de substituição tributária, os valores do imposto retido referente a essas operações serão lançados, separadamente, na coluna "Observações".

Por outro lado, a nota fiscal de aquisição do produto será lançada no livro Registro de Entradas, na coluna "Outras" de "Operações ou Prestações sem Crédito do Imposto", desta maneira não ocorre o crédito por esta aquisição ser destinada ao USO e CONSUMO da empresa adquirente.

Base Legal: (RICMS-SP/2000 , art. 278).

Da mesma forma no Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Norte, segue a mesma regra conforme previsto no Artigo 875 na sequência:

Art. 875. O contribuinte substituído, relativamente às operações com mercadorias recebidas, cujo imposto tenha sido retido, escriturará no Livro Registro de Entradas e no Livro Registro de Saídas, na forma prevista neste regulamento, utilizando a coluna "Outras", respectivamente, de "Operações sem Crédito do Imposto" e de "Operações sem Débito do Imposto".

Parágrafo Único. Será indicado, na coluna destinada a "Observações" o valor do imposto retido.

Base Legal: (RICMS-RN/1997, art. 875 – aprovado pelo Decreto n.º 13.640, de 13 de novembro de 1997)

4. Conclusão

Apesar da operação própria não possuir alíquota do ICMS da operação própria (normal), o valor do ICMS retido por substituição tributária mesmo não gerando crédito, deverá ser registrado na observação do livro de entradas e transportado para a EFD ICMS/IPI entre outras obrigações.

Desta forma, na entrada do documento fiscal o mesmo deverá efetuar o cálculo da Substituição Tributária para fins de escrituração correta desta operação.

5. Informações Complementares

Entendemos que os principais impactos no sistema, é controle das notas fiscais no recebimento das mercadorias recebidas com imposto retido, onde na operação do ICMS normal ocorre a não incidência do ICMS nas operações interestaduais.

6. Referências

- http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm
- https://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2008/PT041_08.htm
- <http://www.iobonlineregulatorio.com.br/pages/coreonline/coreonlineDocuments.jsf?guid=I73A2F2E232897795E040007F010039C6¬a=1&tipodoc=3&esfera=ES&ls=2&index=31>
- <http://www.iobonlineregulatorio.com.br/pages/coreonline/coreonlineDocuments.jsf?guid=I61885A4177262CDBE040DE0A24AC2CB1¬a=1&tipodoc=3&esfera=ES&ls=2&index=8>
- <http://www.iobonlineregulatorio.com.br/pages/coreonline/coreonlineDocuments.jsf?guid=I618AFA00A529693CE040DE0A24AC2BF4¬a=1&tipodoc=3&esfera=ES&ls=2&index=3#pcpicisp-0027-2>
- <http://www.iobonlineregulatorio.com.br/pages/coreonline/coreonlineNotaDocumentosFavoritos.jsf>
- http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/2007/cv110_07.htm
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- <http://www.set.rn.gov.br/>

7. Histórico de alterações

ID	Data	Versão	Descrição	Chamado
AM	21/05/14	1.00	Registro de Documento Fiscal pelo contribuinte substituído no recebimento de mercadorias retidas com ICMS-ST nos produtos com Combustíveis e Lubrificantes previstas pelo Convênio ICMS nº. 110/2007.	TPOOFV