

ESTRATÉGIA TRIBUTÁRIA DO ICMS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO - 2017 A 2022

*ICMS TAX STRATEGY IN INTERSTATE OPERATIONS IN ELECTRONIC COMMERCE - 2017
TO 2022*

Milena Moscardini Nabelice Guasti LIMA
Doutoranda em Linguística, Bolsista Capes
milena@me.com

Luis Fernando Correia de ALMEIDA
Aluno do curso de especialista em gestão tributária – MBA USP/ESALQ
luiscaadm@hotmail

Aprovado em 12/2024

Resumo

Este trabalho tem como objetivo analisar o ICMS nas operações do comércio eletrônico, destinadas a não contribuintes, indicando possibilidades tributárias mais vantajosas. Foi realizado um estudo de caso em uma empresa de grande movimento no comércio eletrônico. Para realizar o estudo de caso foram utilizadas as informações da empresa, de arquivos e relatórios fiscais. Foi possível identificar que o valor do ICMS nas operações realizadas, indicava a necessidade de estratégias para diminuição de forma eficiente e legal, no recolhimento deste imposto. Para aplicação prática destas estratégias, foram utilizadas as legislações de determinados estados que possuem benefícios fiscais de ICMS, específicos para o segmento estudado. Após análise comparativa dos valores das operações da empresa, foi apresentada a possibilidade de diminuição de impostos. O trabalho demonstrou a possibilidade de economia, ao considerar os estados objetos desta pesquisa para serem a localidade da empresa, economia esta, que seria de 41,9% a 72,5%.

Palavras-chave: Análise comparativa; Carga tributária; Guerra fiscal; Benefícios fiscais; Arrecadação

Abstract

This work aims to analyze ICMS in electronic commerce operations, aimed at non-taxpayers, indicating more advantageous tax possibilities. A case study was carried out in a company with a large presence in e-commerce. To carry out the case study, information from the company, files and tax reports was used. It was possible to identify that the value of ICMS in the operations carried out indicated the need for strategies to efficiently and legally reduce the collection of this tax. For practical application of these strategies, the legislation of certain states that have ICMS tax benefits, specific to the segment studied, were used. After a comparative analysis of the values of the company's operations, the possibility of reducing taxes was presented. The work demonstrated the possibility of savings, when considering the states that are the subject of this research to be the location of the company, an economy that would be 41.9% to 72.5%.

Keywords: *Comparative analysis; Tax burden; Tax war; Tax benefits; Collection*

<http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/rea>

INTRODUÇÃO

A incidência do ICMS se dará a partir do instante em que houver a circulação de mercadorias, é conferido aos entes federados a competência tributária, onde é determinado que estes não terão a possibilidade de atuar de qualquer maneira, mas sim com limites normativos para que sejam preservados os direitos e garantias de todos os contribuintes (Campos, 2013).

Com o expoente desenvolvimento do comércio eletrônico e da disponibilização de produtos a serem vendidos nos meios tecnológicos, cresceu também, sua relevância e importância no cenário da gestão dos tributos. Visto que representa uma grande movimentação no âmbito da incidência do ICMS e Difal ICMS, impostos de competência estadual e que incidem nestas operações, que mesmo caracterizadas pela falta de contato físico entre comprador e vendedor, possuem os fatores essenciais que caracterizam o fato gerador do imposto.

Diante deste cenário, coube a este trabalho estabelecer o estudo de caso de um caso individual, através de uma exploração intensa para que se consiga aprofundar conhecimentos gerais sobre o contexto do assunto tratado. O estudo de caso possibilita a organização dos dados, conservando do que está sendo estudado a sua condição individual (Goode e Hatt, 1979).

Esta investigação foi classificada sob a forma instrumental, já que trata de explorar um caso específico para que se tenha condições de examinar com olhar mais abrangente o todo, conduzindo os estudos e dando o embasamento necessário para novas pesquisas sobre temáticas semelhantes (Ventura, 2007).

Para (Oliveira e Botelho, 2013) toda a representatividade alcançada pelo comércio eletrônico incentivou nos estados, que são os beneficiários de toda a arrecadação deste

imposto, o fenômeno conhecido como Guerra Fiscal. Pois a partir do momento em que o consumidor adquire qualquer produto pela internet, de fato toda a praticidade e conforto podem ser aplicados de forma que não seja necessário que as empresas estejam no mesmo estado que o comprador, fazendo com que as operações caracterizadas como interestaduais assumissem um protagonismo no cenário nacional.

O formato usado pela União nas transações comerciais interestaduais foi um dos grandes propulsores para que os estados tivessem condutas com o objetivo de estimular grandes empresas, situadas em outras regiões, a se estabelecerem em seus territórios em busca de benefícios tributários, até mesmo quando os consumidores estivessem localizados em diferentes estados, acentuando uma disputa econômica entre os entes federados. (Sá, 2017)

Anteriormente era previsto pelo art. 155, § 2.º, VII, alínea “a” que o valor do ICMS tivesse sua arrecadação somente direcionada ao estado onde se localizava o remetente da mercadoria, no entanto, a partir da Emenda Constitucional 87/2015 ocorreram mudanças significativas na destinação do imposto, objetivando que gradativamente esta Guerra Fiscal fosse amenizada e os estados da federação, sendo destino das mercadorias, também passassem a usufruir da arrecadação do ICMS, na forma do Difal ICMS (Neves, 2020).

O trabalho buscou explorar o contexto do assunto proposto e avaliar a evolução do segmento do comércio eletrônico, apresentando a empresa objeto deste trabalho, a qual possui amplo engajamento na industrialização e comercialização de alimentos nutricionais, suplementos alimentares em geral, onde quase que a totalidade de suas operações é realizada por meios eletrônicos.

Após mais de uma década de iniciadas suas atividades, a empresa denominada neste trabalho como “Nutri Suplementos” encontra-se bem estruturada em seus processos tecnológicos em áreas diversas, como a produção, pesquisa e desenvolvimento e o “marketing”, com um time de colaboradores já formado e com treinamentos constantes de aperfeiçoamento de seus processos. Possui canal exclusivo para comercialização de seus produtos, mas também detém de parcerias com “marketplaces” estrategicamente escolhidos para fomentar suas operações.

O estudo de caso em questão analisou as operações interestaduais da organização empresarial já apresentada, com o intuito de demonstrar que em razão de um segmento de mercado extremamente competitivo, são necessárias formas de que se planeje a diminuição de despesas importantes, como é o caso do ICMS e ICMS Interestadual, que possuem relevante impacto nas operações e que, por meio do planejamento tributário com base em incentivos fiscais, é possível alcançar condições melhores do ponto de vista contributivo do imposto ao fisco.

Destacou-se que, mesmo as regras do ICMS em operações interestaduais determinando que as alíquotas dos estados não sejam inferiores àquelas fixadas pelo Senado Federal, Cavalcante (2019), há estados que estabelecem em sua legislação regras de tributação do ICMS em que pese proporcionar às empresas estabelecerem planejamento tributário, por meio destes dispositivos.

O objetivo deste trabalho foi de analisar o ICMS incidente sobre as operações interestaduais com não contribuintes do ICMS, em comércio eletrônico, onde foram

indicadas alternativas mais vantajosas do ponto de vista econômico, de acordo com as legislações tributárias dos estados que, estrategicamente apresentaram-se como a melhor alternativa dentre os que possuem benefícios fiscais voltados ao segmento do comércio eletrônico.

MATERIAL E MÉTODOS

Foi adotada nesta pesquisa a abordagem de pesquisa quantitativa, com relação à natureza utilizou-se uma pesquisa aplicada, e quanto aos objetivos uma pesquisa exploratória. Desta forma, foi assumida no que diz respeito aos procedimentos, a Pesquisa bibliográfica.

Através da pesquisa bibliográfica foi possível a fundamentação de conhecimentos e a instauração de hipóteses atinentes às empresas de comércio eletrônico, realizadas proposições teóricas a fim de demonstrar as possibilidades de planejamento tributário para empresa do segmento de distribuição de suplementos alimentares, evidenciando a literatura contida na legislação.

A modalidade da pesquisa foi de um estudo de caso desenvolvido para propor questões e dados relevantes, explanações de informações reais com o confronto de impostos realizados nas operações, para aquelas que poderiam ter sido realizadas em um outro cenário de legislação do ente federativo.

A empresa utilizada como escopo desta pesquisa, denominada neste trabalho “Nutri Suplementos”, atua desde 2006 no segmento de indústria e comércio de suplementos alimentares na região de Ribeirão Preto.

A empresa, composta por profissionais especializados no ramo de nutrição, tecnologia alimentar e química farmacêutica, além de uma forte composição em grupo de vendas. Com a constante evolução dos meios eletrônicos, foi potencializada a predominância das vendas pela internet, dentre outros canais de comunicação, proporcionando a expansão dos negócios no cenário nacional, efetivamente em todos os estados.

Esta atuação no comércio eletrônico fez com que a empresa passasse a ter um olhar mais atencioso às questões tributárias, principalmente no que diz respeito ao ICMS devido ao estado de São Paulo em que se encontra estabelecida, bem como a partir de 2016 com os estados destino de suas vendas.

O roteiro proposto nas etapas do estudo de caso se mostra mais flexível e cada etapa a ser desenvolvida se caracteriza por influenciar em alterações nas posteriores, no entanto, mesmo assim existem etapas que são seguidas independente de sua ordem (Gil, 2017).

Neste estudo o delineamento se deu com os seguintes passos: delimitação dos elementos que constituem o caso, coleta de dados por análise de documentos onde foram obtidas as informações de valores de débitos e créditos, resultantes da escrituração dos documentos fiscais e apuração dos referidos impostos, e por fim, após a escolha de informações pertinentes a análise e entendimento dos dados de ordem quantitativa e qualitativa e a formulação de modo parcial e final de relatórios.

Para analisar as informações de valores dos impostos apurados pela empresa foram dispostos em planilhas as informações de valores mensais, das notas fiscais emitidas e recebidas pela empresa, observando os créditos e débitos de ICMS, bem como o saldo a recolher dos mesmos períodos. Os benefícios fiscais identificados no trabalho foram utilizados para demonstrar um cenário possivelmente mais vantajoso de apuração do ICMS. Por se tratar essencialmente, nas três opções de unidades federativas, do benefício fiscal de crédito presumido foi observada uma das principais regras deste, que faz o contribuinte desistir de qualquer aproveitamento de crédito do imposto. Com isso, para apresentar os resultados que a empresa teria na apuração de crédito presumido foram utilizadas as informações das vendas tributadas pelo imposto na modalidade que dispõe as legislações estaduais de ICMS dos estados.

Ao identificar os valores das notas fiscais de operações interestaduais destinadas a não contribuintes, através dos códigos fiscais de operação, aplicou-se sobre elas os percentuais de carga tributária definidos em cada uma das situações estudadas nos diferentes estados. Estes valores foram somados ao restante das operações tributadas, que não teriam direito ao benefício, chegando assim, ao valor de imposto em cada estado em um cenário que a empresa estivesse localizada no território de cada um deles.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Cenário da evolução de consolidação do comércio eletrônico

Em pesquisa realizada pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico foi apresentado uma receita de aproximadamente R\$ 169,59 bilhões no e-commerce em 2022 no Brasil, demonstrando uma evolução significativa se comparado a anos anteriores, e também, confirmando a tendência de crescimento no setor. Em 2023 estima-se um faturamento de R\$ 185,7 bilhões, que poderá atingir R\$ 232,51 bilhões até 2026, o que representa mais de R\$ 100 bilhões se comparado ao ano de 2020 (Neiva, 2022).

A participação no total do varejo no Brasil também vem demonstrando crescimento, se em 2018 era apenas de 6,2%. Em 2022, considera-se que o comércio eletrônico alcance um patamar de participação de 14,3% no total do varejo nacional (Neiva, 2022).

As empresas de comércio eletrônico sujeitam-se aos mesmos tributos que os comércios que atuam em espaço físico, inclusive no que diz respeito ao ICMS que vem sendo tratado nesta pesquisa. No entanto, devido à predominância de operações caracterizadas como interestaduais, e ainda, envolvendo consumidores que não são contribuintes do imposto, existe um peso diferenciado para o ICMS neste setor, que eleva a carga de incidência sobre as operações elencadas.

O trabalho demonstrou maneiras que permitem a uma empresa do comércio eletrônico, através de levantamento de seu histórico operacional e fiscal, alcançar a cálculos do imposto tratado a partir de possibilidades legais e cabíveis para que este tenha o menor impacto financeiro possível.

Neste sentido, deve-se atentar para a escolha correta do regime tributário dentre as opções disponíveis, e considerando as particularidades que possuem. O local onde a empresa se estabelece pode influenciar sobremaneira no valor do ICMS das operações exercidas pelo comércio eletrônico.

Particularidades da legislação do ICMS – Guerra Fiscal

Os incentivos fiscais sobre o ICMS possuem sua previsão na Constituição Federal, a fim de instituir o equilíbrio, estimulando o crescimento de regiões do país que são desfavorecidas economicamente, observando a dimensão nacional e todas as peculiaridades regionais.

No entanto, o que temos visto é uma situação em que todos são prejudicados, diante de uma conjuntura de disputa entre os estados, que visam aumento de arrecadação utilizando-se das regras tributárias em benefício próprio, a fim de atrair grandes empresas e criar empregos. O que poderia beneficiar o desenvolvimento social e econômico nacional, acaba por ampliar as desigualdades acarretando uma desleal concorrência entre as empresas (Domene e Bifano, 2018).

O ICMS é caracterizado por se tratar de uma das maiores fontes de recursos financeiros dos Estados e Distrito Federal, tendo como função fiscal como sua principal incumbência. No entanto, a atual conjuntura política fiscal brasileira acabou levando este imposto a tornar-se um mecanismo de atrativo econômico.

A concessão de incentivos fiscais com benefícios unilaterais oferecidos pelos estados é o principal fato que demonstra este uso adverso do ICMS, isso porque fere normas já previstas que determinam que os incentivos de diminuição do imposto somente serão atribuídos ou anulados por intermédio de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal. A responsabilidade pela aprovação de benefícios fiscais relativos ao ICMS foi entregue ao Conselho Fazendário (Confaz). (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal – Lei Complementar 24/1975)

Com isso tais incentivos tornam-se instrumento dos próprios estados, que estabelecem regras do ICMS em diversas situações, uma das principais razões destes serem criados é a busca por atrair empresas de vários setores da economia para alcançar o desenvolvimento regional por meio destes benefícios.

O tema em questão já foi analisado pelo Supremo Tribunal Federal, demonstrando de forma clara que estas práticas estão em desconformidade com as normas constitucionais, onde diversas decisões já alcançaram legislações de diferentes estados.

Ocorre que na prática, mesmo com a declaração de inconstitucionalidade destes incentivos fiscais sem a necessária autorização prévia do Confaz, ainda não há um panorama com solução definitiva para a disputa fiscal entre estados.

Regulação com sanção aos contribuintes e a tentativa de solução legislativa

A Lei Complementar nº 24/1975 veio dispor sobre a implementação de convênios para a concessão de isenções do ICMS, além de outras providências, como por exemplo o estabelecimento de sanções direcionadas aos contribuintes.

No entanto, a previsão para as penalidades é dada aos contribuintes onde são entregues as mercadorias incentivadas pelos benefícios indevidos, mesmo em situações de uma simples aquisição, em que o destinatário possui a relação comercial, mas não detém de conhecimento da situação tributária e fiscal do seu fornecedor. O artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975 demonstra que o legislador estabeleceu punição para situações em que os estados não observem os requisitos normativos para a concessão de benefícios fiscais, ou seja, quando não há a celebração de acordo entre todos os estados com a devida ratificação do Confaz.

Contudo, a disposição do Artigo 8º da Lei Complementar 24/1975 não deve atenuar a não cumulatividade, princípio que é determinado pela constituição federal, já que são aceitas tão somente duas exceções a este princípio, que são a isenção e a não incidência, ou seja, apenas estas situações poderiam dirimir o crédito fiscal daquele contribuinte que recebe mercadorias e não tem possibilidade de conhecimento das condições do fornecedor localizado em outra unidade da federação, sobre aspectos fiscais e tributários.

A partir disto, pode-se afirmar que a prerrogativa do crédito fiscal de ICMS nasce da aplicação da alíquota sobre uma base de cálculo e com o valor do imposto devidamente calculado e destacado em documento fiscal idôneo. Desta forma, é possível identificar que um benefício instituído pelo estado de origem, mesmo que de forma unilateral, não deve ser glosado pelo fisco do estado destino, já que foi devidamente destacado em nota fiscal (Domene e Bifano, 2018).

Visando alcançar uma alternativa viável a este cenário foi sancionada em 07 de agosto de 2017 a Lei Complementar nº 160/2017, onde os benefícios originários de incentivos fiscais sem aprovação do Confaz, tiveram a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, da mesma maneira houve a reinstituição desses incentivos fiscais que se encontrava em vigor por legislação estadual.

O legislador elaborou a referida norma com o pleno objetivo de resolver a situação de guerra fiscal produzida de forma nacional, ratificando os incentivos fiscais concedidos anteriormente de forma irregular, com vistas a impedir que os estados instituíssem novos incentivos que se caracterizassem da mesma forma.

O Porquê de escolha pelos benefícios dos estados do Espírito Santo, Bahia e Santa Catarina

Em um contexto dos mais variados benefícios fiscais oferecidos em diferentes estados, o presente trabalho buscou informações sobre aqueles em que a legislação tributária dispõe, em seus regimentos internos, de incentivos fiscais sobre o ICMS voltados de forma específica ao comércio eletrônico.

No decorrer do trabalho serão apresentados os estados que possuem leis ou decretos atinentes a benefícios para o ICMS que, dentre suas características e regras, determina que a aplicação seja em operações interestaduais e que não sejam presenciais, atributos estes que são típicos do comércio eletrônico.

Nos trabalhos acadêmicos que foram utilizados como referência para esta pesquisa foram identificadas unidades federativas que se destacam na busca por atrair empresas que atuam no comércio eletrônico, a fim de alcançar crescimento econômico e social, recebendo investimentos, movimentando a sua economia, atraindo empregos, dentre outros benefícios. Desta forma, a escolha dos estados utilizados nas análises ao longo desta pesquisa foi, única e exclusivamente, por possuírem os benefícios fiscais mencionados, sendo que as demais unidades federativas não foram identificados dispositivos e regras semelhantes, e por isso não foram mencionadas.

Tipos de benefícios fiscais de ICMS voltados ao comércio eletrônico

O fato de as entidades tributantes atuarem com o objetivo de trazer investimentos para seus territórios, acelerando o crescimento econômico e social, é uma das principais razões para a expansão da guerra fiscal no Brasil. Além disso, as complexidades no ordenamento jurídico tributário, em âmbito nacional, e as reações dos entes federativos mediante os benefícios e incentivos fiscais dos estados diversos, alimentam este fenômeno constantemente (Carvalho, 2012).

Atualmente, são observadas as instaurações de centros operacionais de comércio eletrônico em determinados estados, visando atrair os agentes econômicos relacionados, que operam as vendas de mercadorias por meio de plataformas digitais. Diante deste contexto, foram criados alguns benefícios fiscais destinados às empresas atuantes no cenário de vendas por meios digitais (Moreti, 2022).

Alguns exemplos destes benefícios e incentivos podem ser destacados, como destinados diretamente ao comércio não presencial, relacionados estritamente ao ICMS.

Dentre eles temos o Estado do Espírito Santo, que através da Lei 10.568/2016, dispõe de benefício fiscal para atribuir crédito presumido em operações de vendas interestaduais para consumidor final, onde o meio de aquisição é não presencial. A aplicação deste benefício resultará em uma carga tributária de 1,10%.

No Estado da Bahia, observa-se o Decreto nº 7.799/2000, que disciplina sobre benefício fiscal que também concede crédito presumido nas operações não presenciais com destino a consumidores não contribuintes do imposto, resultando, assim, em carga tributária de ICMS equivalente a 3%.

Ainda o Estado de Santa Catarina, por meio do art. 43 da Lei nº 10.297/1996, que fora regulamentado pelo Anexo II do RICMS/SC, em seu art. 21, Inciso XV, determina sobre a possibilidade de usufruir de crédito presumido nas operações interestaduais destinadas a não contribuinte, e realizadas através de meios tecnológicos como internet ou serviço de telemarketing. Em operações sujeitas à alíquota de 4%, o crédito é aplicado de forma que a carga tributária do ICMS seja de 1%, já nas operações com 7% ou 12% de alíquota, o crédito proporciona uma carga tributária de 2%.

Espírito Santo

A Lei estadual nº 10.568/2016 criada no Espírito Santo, dispôs sobre o estabelecimento de parâmetros que visam a proteção à economia do estado, através do suporte aos diversos segmentos econômicos, visando garantir a competitividade desta unidade federada, frente aos incentivos fiscais concedidos por outras.

De acordo com o segmento e a forma de atuação da empresa objeto deste estudo de caso, cuja comercialização de suplementos alimentares se dá por canais de comércio eletrônico, será analisado o artigo nº 23 da Lei 10.568/2016, bem como o artigo 530-LR-I do RICMS-ES/2002, que apresenta o incentivo fiscal na forma de crédito presumido exclusivamente em operações interestaduais destinadas a consumidor final, quando o estabelecimento pratique exclusivamente venda não presencial.

Bahia

Com a criação do Decreto nº 7.799/2000, o Estado da Bahia buscou incentivar o estabelecimento de novas e variadas marcas do varejo nacional, em seu território. Além de centros de distribuição, operadores logísticos e demais envolvidos no segmento do comércio eletrônico, promovendo a expansão destas atividades e geração de empregos.

Tornando o estado mais atrativo, os benefícios não se limitam somente ao crescimento econômico, mas também tem o objetivo de fomentar o consumo na região norte e nordeste, fazendo com que o Estado da Bahia atenda às demais regiões com relação ao consumo e aquisição de mercadorias.

Santa Catarina

Em sua Lei de nº 10.297/1996, no art. 43, o Estado de Santa Catarina convalida a instauração de benefícios fiscais a serem aplicados em diversos segmentos, através do Regulamento do ICMS do estado, em seu Anexo II, Art. 21, XV, onde também estabelece o crédito presumido à medida que se verifica a alíquota interestadual aplicável.

Para aderir ao referido benefício, o contribuinte abrir mão do aproveitamento de créditos do imposto no exercício de suas compras de mercadorias, onde seria aplicável o crédito.

A partir destas normas e particularidades na legislação de cada um destes Estados, foi verificada a possibilidade de que a Nutri Suplementos esteja apta para adesão desde que esteja localizada em qualquer destas unidades da federação, surgindo como uma forma legal de planejamento tributário para uma significativa redução de carga tributária, com relação ao ICMS e Difal ICMS, visto que suas operações não são de caráter presencial, e que se tratam essencialmente de operações interestaduais, que atendem às regras dos referidos incentivos.

Cenário da organização

Baseado na coleta de dados e informações, bem como análise dos documentos fiscais pertinentes, no período de 2017 a 2022, foi constatada a relevância dos valores calculados de ICMS e Difal ICMS Não Contribuinte, de acordo com as tabelas 1 e 2, abaixo:

Tabela 1. Cenário atual com regras de tributação do estado de São Paulo - Nutri Suplementos – ICMS Apuração Débito/Crédito – Ano 2017 a 2022

Ano	Faturamento	Débito ICMS	Crédito ICMS	Saldo recolhido
2017	3.067.624,90	396.643,90	216.267,56	180.376,34
2018	3.373.613,92	437.895,09	237.839,78	200.055,31
2019	3.839.574,30	502.984,23	270.689,99	232.294,24
2020	5.259.239,49	678.441,89	370.776,38	307.665,51
2021	16.631.565,81	2.183.724,59	1.172.525,39	1.011.199,20
2022	18.462.473,90	2.424.122,82	1.301.604,41	1.122.518,41

Fonte: Resultados originais da pesquisa

Entre os anos de 2017 e 2022, a empresa apresentou consistência em suas atividades e um considerável crescimento tanto no segmento da venda de suplementos, mas também pelo avanço do comércio eletrônico como facilitador e potencializador.

Diante dos muitos desafios enfrentados, um deles é a carga tributária e como foi demonstrado somente o ICMS apurado representou de 5,5% a 6% do faturamento.

Em virtude das operações interestaduais, destinadas principalmente a não contribuintes do ICMS, verificou-se a representatividade do Difal ICMS devido aos vários estados destino das operações realizadas pela empresa, refletindo de 1,5% a 2% sobre o faturamento.

Os valores de ICMS demonstrados até o momento são de acordo com o regime de apuração do imposto em que a empresa se encontra, definido como regime de débito e crédito, onde as vendas são tributadas e as compras permitem, de acordo com regras do regulamento, o crédito do mesmo tributo.

Tabela 2. Cenário atual com regras de tributação do estado de São Paulo - Nutri Suplementos – Difal ICMS devido a outros estados – Ano 2017 a 2022

Ano	Faturamento	Difal ICMS devido
2017	3.067.624,90	47.681,25
2018	3.373.613,92	49.549,58
2019	3.839.574,30	57.593,61
2020	5.259.239,49	70.473,80
2021	16.631.565,81	243.822,76
2022	18.462.473,90	286.796,35

Fonte: Resultados originais da pesquisa

A fruição dos incentivos fiscais disponíveis dispõe de outra forma de apuração do ICMS, diferente da atual que é definida como débito e crédito. Para demonstrar os resultados da aplicação destes benefícios, as operações ocorridas com a empresa objeto deste estudo tiveram seus valores adaptados às regras dispostas em cada uma das unidades de federação citadas.

Tabela 3. Simulação de valores do ICMS regras de tributação do Espírito Santo – Nutri Suplementos – ICMS com crédito presumido – Ano 2017 a 2022

Ano	Faturamento	Débito ICMS	Crédito presumido	Saldo a recolher
2017	3.067.624,90	372.114,99	325.651,12	46.463,87
2018	3.373.613,92	409.083,67	358.458,92	50.624,75
2019	3.839.574,30	465.188,92	408.961,60	56.227,32
2020	5.259.239,49	636.358,74	561.812,11	74.546,63
2021	16.631.565,81	2.003.037,90	1.797.035,68	206.002,22
2022	18.462.473,90	2.223.996,87	1.993.879,66	230.117,21

Fonte: Resultados originais da pesquisa

Tabela 4. Simulação de valores do ICMS regras de tributação da Bahia – Nutri Suplementos – ICMS com crédito presumido – Ano 2017 a 2022

Ano	Faturamento	Débito ICMS	Crédito presumido	Saldo a recolher
2017	3.067.624,90	377.114,99	262.586,24	114.528,75
2018	3.373.613,92	414.553,67	289.045,25	125.508,42
2019	3.839.574,30	471.368,92	329.631,69	141.737,23
2020	5.259.239,49	643.708,74	454.431,56	189.277,18
2021	16.631.565,81	2.012.587,90	1.471.640,93	540.946,97
2022	18.462.473,90	2.233.496,87	1.634.622,65	598.874,22

Fonte: Resultados originais da pesquisa

Tabela 5. Simulação de valores do ICMS regras de tributação de Santa Catarina – Nutri Suplementos – ICMS com crédito presumido – Ano 2017 a 2022

Ano	Faturamento	Débito ICMS	Crédito presumido	Saldo a recolher
2017	3.067.624,90	348.404,93	249.452,43	98.952,50
2018	3.373.613,92	384.597,53	276.625,25	107.972,28
2019	3.839.574,30	436.253,17	317.761,68	118.491,49
2020	5.259.239,49	601.275,58	443.590,79	157.684,79
2021	16.631.565,81	1.890.419,59	1.449.788,27	440.631,32
2022	18.462.473,90	2.099.565,84	1.607.316,36	492.249,48

Fonte: Resultados originais da pesquisa

Diante dos valores obtidos em forma de simulação, conforme as regras de tributação do ICMS nos estados já declarados durante o trabalho, é demonstrada abaixo a diferença financeira no imposto a ser pago nas operações da empresa com a comparação entre os estados.

Tabela 6. Comparação entre os estados de São Paulo, Espírito Santo, Bahia e Santa Catarina – Nutri Suplementos – ICMS a recolher – Ano 2017 a 2022

Ano	São Paulo	Espírito Santo	Bahia	Santa Catarina
2017	180.376,34	46.463,87	114.528,75	98.952,50
2018	200.055,31	50.624,75	125.508,42	1 07.972,28
2019	232.294,24	56.227,32	141.737,23	118.491,49
2020	307.665,51	74.546,63	189.277,18	157.684,79
2021	1.044.199,20	206.002,22	540.946,97	440.631,32
2022	1.122.518,41	230.117,21	598.874,22	492.249,48
Total	3.054.109,01	663.982,00	1.710.872,77	1.415.981,86

Fonte: Resultados originais da pesquisa

As informações e dados coletados ao serem utilizados em simulação dos possíveis valores de ICMS, com base nas regras de cada um dos benefícios fiscais citados, demonstram a possibilidade de redução do ICMS a recolher referente as operações da empresa objeto deste estudo.

Em todos os estados citados, o referido benefício ou incentivo fiscal se dá por meio de um crédito presumido em diferentes percentuais para cada estado, em um regime especial de apuração do imposto. Em todos os casos a projeção mostra-se economicamente viável na comparação do ICMS recolhido para o estado de São Paulo, com o ICMS que poderia ser pago nos outros, detentores dos benefícios supracitados.

Com o menor percentual de carga tributária após a aplicação das regras do benefício, o Espírito Santo apresentou-se com o menor valor de ICMS na simulação realizada com os valores utilizados, onde o valor total do ICMS representou 21,74% do que foi pago em São Paulo. Em seguida, o estado de Santa Catarina teve uma projeção com economia do imposto em que o valor representou 46,36% também em relação a São Paulo e, por fim, os valores da Bahia também em comparação ao que foi recolhido aos cofres paulistas representou, nesta simulação, 56,02%.

Diferentemente do ICMS sobre as operações, também chamado ICMS Normal, o Difal ICMS sofrerá um impacto diferente do que foi visto no ICMS recolhido sobre as operações ao estado em que estiver situada a empresa. Ocorre que o Difal tem sua obrigatoriedade de recolhimento quando há uma diferença a maior, da alíquota interna dos estados destinatários para a alíquota interestadual utilizada na venda, beneficiando neste caso as unidades federativas que são destino das mercadorias.

Neste ponto, temos uma discrepância entre os estados analisados quando observamos os Estados do Espírito Santo e da Bahia, que utilizam a alíquota interestadual de 12% para todos os outros estados, sem exceção, em operações caracterizadas como interestaduais, já o Estado de Santa Catarina deve destacar a alíquota de ICMS de 12% somente em operações destinadas às unidades federativas do sul e sudeste, com exceção ao Espírito Santo, e para o restante dos estados das demais regiões, inclusive o Espírito Santo é obrigado a usar a alíquota interestadual de 7%.

Há uma grande vantagem quando as operações interestaduais são tributadas à alíquota interestadual de 12%, isso porque o Difal ICMS terá seu valor devido em um percentual de 5 a 6%, pelo fato de os estados em sua totalidade possuírem alíquota de ICMS interna

de 17 a 18%. Portanto, nos casos em que a alíquota interestadual for 7% o Difal ICMS terá um peso econômico maior de tributação para o remetente, que será de 10 a 11%.

Com base nestas informações e nos dados coletados, analisados e utilizados na simulação dos impostos, são demonstrados os resultados das comparações e os valores do Difal ICMS com base nas regras de cada um dos estados analisados.

Tabela 7. Comparação de valores do Difal ICMS – Nutri Suplementos – Ano 2017 a 2022

Ano	São Paulo	Espírito Santo	Bahia	Santa Catarina
2017	47.681,25	23.125,48	22.568,25	52.984,78
2018	49.549,58	25.869,31	24.651,28	55.147,25
2019	57.593,61	29.258,90	28.749,66	63.258,79
2020	70.473,80	36.401,79	35.201,27	78.145,99
2021	243.822,76	123.168,55	121.998,25	253.406,14
2022	286.796,35	144.254,20	143.874,30	294.815,26
Total	755.917,35	382.078,23	377.043,01	797.758,21

Fonte: Resultados originais da pesquisa

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Nutri Suplementos que demonstrou nos últimos anos o crescimento desejável e a evolução da empresa como um todo, muito por conta do crescimento do segmento em que atua, mas, principalmente pela organização de seus processos e o empenho em um mercado altamente competitivo, deixa claro neste estudo a necessidade em redefinir algumas práticas a fim de diminuir gastos. A principal delas é com relação aos tributos, especificamente daquele que possui maior impacto em suas atividades, o ICMS e Difal ICMS.

Todas as informações salientadas e os dados prontamente demonstrados, apresentam alternativas notadamente viáveis para que se alcance a diminuição da carga tributária, e mesmo havendo a necessidade de uma possível alteração de localidade, ou até mesmo, uma abertura de filial em outra unidade federativa os resultados econômicos são animadores para o potencial aumento da lucratividade dos negócios.

REFERÊNCIAS

Bahia. Decreto Estadual n. 7.799, de 09 de maio de 2000. Diário Oficial do Estado. Dispõe sobre o tratamento tributário nas operações que indica e dá outras providências. Bahia. 09 mai. 2000.

Brasil. 1975. Lei Complementar n.24, de 7 de janeiro de 1975. Diário Oficial da União. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília. 7 jan. 1975.

Brasil. 1988. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, 05 out. 1988.

Brasil. 1996. Lei Complementar n.87 de 13 de setembro de 1996. Lei Kandir. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 13 set. 1996.

Brasil. 2017. Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017. Diário Oficial da União. 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. Brasília. 18 dez. 2017.

Brasil. 2017. Lei Complementar n.160, de 7 de agosto de 2017. Diário Oficial da União. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais. Brasília. 7 ago. 2017.

Campos, C. Z. A.; 2013. A incidência do ICMS nas operações interestaduais efetuadas no e-commerce: uma análise ponderativa sob o enfoque da constituição federal. Universidade Federal do Maranhão. São Luís. Brasil.

Carvalho. P. B. 2012. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. Noeses. São Paulo, SP, Brasil.

Cavalcante, D. L.; Hammoud, M. A. 2019. ICMS Interestadual: mudanças advindas da EC 87/2015 e Convênio ICMS Nº 93/2015. Revista tributária e de Finanças públicas – Rtrib. 37-50.

Dagostini, F.; Favoretto, P.; 2018. Desafios da implementação da unificação de canais no varejo brasileiro – um estudo de caso. USP ESALQ. Piracicaba. Brasil.

Espírito Santo. Lei Estadual n. 10.568, de 26 de julho de 2016. Diário Oficial do Estado. estabelece medidas e mecanismos de proteção à economia do Estado, apoiando os setores ou segmentos da economia do Estado, em especial, para garantir a competitividade e a ocupação de espaços no mercado, frente aos benefícios fiscais concedidos por outras unidades federadas. Espírito Santo. 26 jul. 2016.

Gil, A. C. 2017. Como elaborar projetos de pesquisa. 6ed. Atlas, São Paulo, SP, Brasil.

Goode, W. J.; Hatt, P. K. 1979. Métodos em pesquisa social. 5ed. Companhia Editora Nacional, São Paulo, SP, Brasil.

Moreti, D. 2022. Benefícios fiscais na tributação de e-commerce e marketplaces. São Paulo, SP, Brasil.

Neiva, A. C.; 2022. E-commerce no Brasil: dados de um mercado em expansão. Disponível em: <https://edrone.me/pt/blog/dados-ecommerce-brasil>. Acesso em 11 out. 2022.

Neves, J.; 2020. Alteração do ICMS no e-commerce: seria uma ameaça à retomada do varejo? Disponível em: <https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/alteracao-do->

icms-no-e-commerce-seria-uma-ameaca-a-retomada-do-varejo/. Acesso em 11 out. 2022.

Oliveira, D. B.; Botelho, T. R.; 2013. O desafio da tributação do ICMS no comércio eletrônico. Revista jurídica UNIGRAN. Volume 15. 171-191.

Sá, D. K. M.; 2017. Análise da arrecadação de ICMS a partir do comércio eletrônico soba perspectiva da EC 87/2015. Universidade Federal do Ceará. Fortaleza. Brasil.

Santa Catarina. Lei Estadual n. 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Diário Oficial do Estado. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Santa Catarina. 26 dez. 1996.

Ventura, M. M. 2007. O estudo de caso como modalidade de pesquisa. Ver SOCERJ. 20(5): 383-386.