



O IMPACTO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 PARA EMPRESA INDUSTRIAL DE PANIFICAÇÃO QUE DESEJA ATUAR NO CAMPO DE E-COMMERCE

Evandro Assis Muller – Centro Universitário SOCIESC de Blumenau –
evandromuller@blumenau.sc.gov.br

Angela Nunes – Centro Universitário SOCIESC de Blumenau –
angelangelanunes@gmail.com

Nádia Coelho -
nadia.coelhoc@gmail.com

Natália Luiza dos Santos -
natluzasantos@gmail.com

RESUMO

A Emenda Constitucional modificou o § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, que fala sobre o ICMS (Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), nesta emenda foi definido que, além do valor recolhido a título de ICMS, também incidiria um valor de diferencial de alíquotas (DIFAL) para vendas realizadas à consumidores finais, não contribuintes de impostos. O intuito dessa emenda, foi acabar com a guerra fiscal entre os estados, visto que com a ascensão das vendas pela internet a arrecadação de impostos acabou ficando centralizada em determinados estados onde outros acabaram sendo prejudicados. Porém o que acabou sendo bom para os estados, acabou sendo bem preocupante para as empresas, visto que mais uma vez a carga tributária sofreu um aumento fazendo com que as organizações fossem as maiores prejudicadas. Para contornar essa situação, o planejamento tributário tem-se mostrado eficaz para ajudar no sentido de, informar e orientar o contribuinte qual a melhor forma de se evadir fiscalmente para reduzir a carga tributária licitamente.

Palavras-chave: Planejamento Tributário, ICMS, Emenda Constitucional, *E-commerce*.

ABSTRACT

The Constitutional Amendment modified the paragraph 2 of article 155 of the Federal Constitution, which talks about the ICMS (Tax on Operations Relating to the Circulation of Goods and Interpretation of Interstate and Communication Transport Services), in this amendment it was defined that, in addition to the amount collected as ICMS, would also apply a differential tax rate (DIFAL) for sales made to final consumers, not taxpayers. The purpose of this amendment was to end the fiscal war between the states, since with the rise of sales over the internet, tax collection ended up being centralized in certain states where others ended up being harmed. However, what turned out to be good for the states, turned out to be quite worrying for companies, since once again the tax burden increased, causing organizations to

suffer the most. To circumvent this situation, tax planning has been shown to be effective in helping to, inform and guide the taxpayer on the best way to evade tax to legally reduce the tax burden.

Keywords: Tax Planning, ICMS, Constitutional Amendment, E-commerce.

1. INTRODUÇÃO

O Brasil hoje, ocupa o segundo lugar com a maior carga tributária da América Latina, perdendo apenas para Cuba e ocupa o décimo quarto lugar no mundo em um ranking de trinta países, ficando atrás de países como Alemanha e Itália.

Um dos grandes problemas do Brasil, é que ninguém sabe explicar ao certo para onde os impostos são direcionados, sendo que, dentre os trinta países analisados, ele ocupa o último lugar em retorno ao bem-estar da sociedade.

Visto a alta carga tributária do Brasil e sem uma expectativa de reforma, o planejamento tributário está sendo cada vez mais almejado pelas empresas visto o dispêndio com impostos. O planejamento tributário consiste em uma forma legal de diminuir, ou zerar o ônus dos tributos, gerando maior competitividade para as empresas.

Diante do exposto, este trabalho tem como objetivo analisar qual a possível lucratividade de uma empresa do Lucro Presumido que atua no ramo de panificação começar a atuar no campo de *e-commerce*, visto que, a partir do ano de 2015 começou a ser tributado no Brasil através da Emenda Constitucional nº 87/2015, o recolhimento do diferencial de alíquotas (DIFAL) e para os estados do Rio de Janeiro e Alagoas, também o recolhimento do Fundo de Combate à Pobreza (FCP).

O DIFAL é a cobrança do ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) em vendas interestaduais para não contribuintes, onde, o percentual pago é a diferença da alíquota interna do estado destino para a alíquota interestadual, em que o valor pago é remetido para o estado da entrega da mercadoria.

A Emenda Constitucional 87/2015, foi criada principalmente para tentar amenizar a briga entre estados devido ao ICMS, pois com a crescente busca dos consumidores pelas

compras através da internet, alguns estados estavam encontrando certa dificuldade na arrecadação do mesmo. Desta forma, parte do ICMS fica para o Estado de entrega da mercadoria. Todavia, há a parte negativa desta Emenda, dos quais os maiores afetados são as empresas que trabalham no ramo do *e-commerce* onde a carga tributária acabou ficando mais pesada.

Este trabalho tem como principal objetivo, indicar qual o impacto tributário para uma empresa industrial de panificação que deseja começar a vender via *e-commerce*. Os objetivos específicos desta pesquisa são:

- a) Apontar a importância do planejamento tributário para tomada de decisões;
- b) Explicar sobre o ICMS, bem como a Emenda Constitucional 87/2015;
- c) Demonstrar o dispêndio com o DIFAL no campo do *e-commerce*.

É de extrema importância que a empresa seja transparente com a contabilidade para que esta possa saber quais são os objetivos da organização. Isso porque uma tomada de decisão incorreta, pode mexer com todas as estruturas de uma empresa. Visto isso, a contabilidade deve ajudar a empresa a tomar as melhores decisões com relação aos seus objetivos. Sendo assim o conhecimento sobre o funcionamento da Emenda Constitucional 87/2015, neste caso pode mudar os objetivos da empresa, caso a contabilidade consiga provar que pode não ser a melhor opção para a companhia.

2. CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

A contabilidade é uma ciência que estuda as variações do patrimônio das entidades e a contabilidade tributária é uma ramificação da mesma. Ela tem por objetivo, fazer estudos de conceitos, técnicas, e principalmente métodos que podem ser aplicados nas empresas para reduzir, postergar ou até mesmo eliminar a carga tributária, como cita Pohlmann (2012).

Segundo Fabretti (2012), a contabilidade tributária é um ramo que visa aplicar as normas básicas da legislação tributária e contabilidade de modo que as duas conversem simultaneamente. Isso porque a legislação traz as maneiras lícitas para as empresas

conseguirem reduzir a carga tributária e a contabilidade, possui as informações essenciais para saber o quanto se despende com impostos de fato. Quando as duas operam juntas, a probabilidade de obter sucesso no objetivo de redução de impostos é certa.

Para Oliveira et al. (2009), a contabilidade tributária gerencia os tributos nas atividades da empresa, adaptando a mesma para cumprir as obrigações tributárias, preservando a empresa de possíveis falhas que possam levar à um problema legal. Isso porque a contabilidade tributária não visa fazer com que a empresa deixe de cumprir com sua obrigação tributária que é o recolhimento do imposto, mas sim, sua redução legal para que a empresa tenha então melhores resultados podendo realizar melhores investimentos.

Ainda, Oliveira et al. (2009) definem que, dentre as funções da contabilidade tributária, algumas das mais importantes são a correta apuração do resultado, os lançamentos de provisão a pagar seguindo os Princípios da Contabilidade, a escrituração dos tributos, emissão das guias de recolhimento e a orientação para todas as filiais da empresa bem como o treinamento dos funcionários da entidade.

Dentre as atividades exercidas por um contador tributarista, podem ser incluídas a gestão tributária, a perícia tributária, a auditoria e o planejamento tributário, podendo atuar como um profissional liberal, autônomo, como empresário trabalhando com outros profissionais da área tributária ou até mesmo dentro de uma organização (POHLMANN, 2012).

3. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é uma ferramenta muito visada entre as empresas. Segundo Oliveira (2005), é uma das funções mais importantes da contabilidade tributária, pois leva à uma redução do ônus tributário, gerando cada vez mais competitividade e rentabilidade para as empresas. Visto um mercado tão competitivo, o que as empresas mais precisam é conseguir um espaço de maior destaque no mercado de atuação.

Ainda conforme Oliveira (2005), o planejamento tributário deve ser realizado antes de ocorrer o fato gerador do imposto e pode ser realizado por vários profissionais, como advogados, administradores, contadores e economistas para uma maior eficiência dos estudos.

Isso não significa que possa ser objeto de estudo de uma profissão em específico, mas diversas áreas de estudo e atuação, trazem resultados mais satisfatórios.

De acordo com Pohlmann (2012), o planejamento tributário deve ser desenvolvido por profissionais especializados no assunto, onde este profissional vai buscar formas lícitas de postergar, ou reduzir a carga tributária das empresas. Esta é uma das áreas mais específicas da contabilidade, pois o contador tributarista precisa ter um amplo conhecimento sobre as regras e a legislação dos tributos em geral, como fato gerador, base de cálculo, alíquotas. Além disso, ele precisa de ampla segurança das informações, pois uma decisão errada pode impactar e muito uma organização.

O planejamento tributário também é conhecido por elisão fiscal, onde Oliveira (2005) define a elisão fiscal como o processo realizado de forma lícita antes que ocorra o fato gerador, para reduzir, eliminar ou adiar a tributação ou alíquotas das empresas. Desta forma, a elisão fiscal pode ser caracterizada como uma ação preventiva das empresas, podendo evitar a ocorrência do imposto, ou pelo menos, adiar o mesmo para ter disponibilidades suficientes para recolher os montantes devidos.

Muitas vezes, o planejamento tributário acaba sendo confundido como algo ilícito, sendo sinônimo de fraudes ou sonegação fiscal, tal ação também é chamada como evasão fiscal, conforme cita Oliveira (2005). A evasão fiscal seria então, qualquer ação tomada pela entidade para diminuir, retardar ou extinguir o cumprimento da obrigação tributária já existente, fazendo com que ocorra uma fraude diante do fisco.

Segundo Oliveira (2005, p.174), “Sonegação é caracterizada como toda omissão dolosa tendente a omitir, ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, da obrigação tributária principal.”

Oliveira (2005) afirma que para a realização de um sistema de planejamento tributário eficaz, é necessário que sejam observados todos os tributos incidentes sobre a operação da empresa, pois após analisar cada tributo individualmente, pode-se ter uma ideia do quanto se está adquirindo de economia como um todo. Desta forma, é possível que as entidades paguem de fato o que suas operações geram de tributos, pois pode ocorrer de ter algumas atitudes dentro das organizações, que façam com que o dispêndio com os impostos seja maior devido a decisões erradas.

O contador exerce uma função muito importante para o planejamento tributário nas empresas, pois como cita Oliveira (2005), a contabilidade da entidade, possui o maior número de informações para tomada de decisões, pois nela são registrados todos os fatos, onde poderão ser observados os gastos com os tributos. Além disso, está no dia a dia do contador realizar estudos que possam ajudar os seus clientes a tomarem decisões melhores que impactem nas suas operações e consequentemente em seus resultados.

O planejamento tributário é classificado em administrativo, judicial e interno.

Conforme Pohlmann (2012), caracteriza um planejamento administrativo quando ocorrem consultas, requerimentos, ou recursos de regimes especiais de tributação. O planejamento judicial é aquele que possui ação contra o fisco, onde se busca ressarcimento de imposto já recolhido ou até mesmo afastar a incidência de determinado imposto. E o planejamento interno que não depende de ação judicial ou administrativa, mas sim uma forma de planejar as melhores opções de tributação, incentivos fiscais ou alteração societária, que é o alvo de estudo deste artigo.

4. O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

O ICMS é considerado um tributo. O conceito de tributo encontra-se no CTN (Código Tributário Nacional), onde o artigo 3º 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”.

Desta forma, para ser um tributo, ele deve ser pago em moeda corrente nacional, deve ser uma prestação obrigatória, não sendo em caráter punitivo e a administração pode e deve realizar a fiscalização de acordo com as normas e regras constantes na lei.

De acordo com Pohlmann (2012), os tributos se dividem em cinco espécies, sendo elas os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. Detalhadamente, as taxas são vinculadas as contraprestações do Estado, como serviços públicos tal como taxas de lixo e emissão de documentos. As contribuições de melhoria

também são vinculadas ao Estado, porém devem gerar valorização imobiliária, como asfaltamento, iluminação, arborização. Contribuições especiais estão ligadas diretamente com a União e devem ter destino certo, como por exemplo o PIS (Programa Integração Social) e o COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). Os empréstimos compulsórios também são instituídos pela União e criado por lei complementar, tendo o objetivo de sanar despesas extraordinárias como no caso das calamidades públicas. Por fim, os impostos, que incidem sobre o patrimônio, consumo ou renda e não é ligado ao Estado em forma de garantir algo em troca.

O ICMS, é um imposto estadual, instituído pelos estados e o Distrito Federal onde, Oliveira (2005) define o mesmo como sendo qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operações de circulação de mercadorias ou serviços, ainda que iniciadas no exterior. Sendo assim, as atividades abrangidas pelo ICMS, são as de comércio e indústria e as de serviços no caso de comunicação e as de transporte interestadual e intermunicipal, já que os transportes realizados dentro dos municípios são abrangidos pelo ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza).

De acordo com Carvalho (2009), os itens circulação, mercadorias e operações são os elementos principais para o conceito de venda de mercadorias. Operações vem no sentido de mercado, negócios, circulação é a passagem das mercadorias de uma pessoa para a outra, sendo ela podendo ocorrer entre pessoa física ou jurídica e as mercadorias indicam um bem que está circulando.

Operações também podem ser conceituadas pela troca de posses ou propriedade de algo, a circulação é a troca de mercadorias entre pessoas, onde a mercadoria seria o bem corpóreo tendo sua objetividade para estoque, uso e consumo ou para o registro no ativo permanente (BARRETO ET AL.,2004).

Segundo Oliveira (2005), o ICMS é um imposto que opera pela não cumulatividade, ou seja, o contribuinte pode compensar-se dos valores que foram cobrados anteriormente das compras internas ou interestaduais de mercadorias e/ou produtos adquiridas com o intuito de industrialização ou revenda para uso de suas operações. Também há a possibilidade de se creditar do ICMS das compras realizadas com intuito de imobilização, através do crédito CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente).

Conforme Gorges (2010), o ICMS se classifica como um imposto indireto, ou seja, quem suporta a carga tributária é o consumidor final. Desta forma, entende-se que, quando a empresa adquire uma mercadoria, o valor de ICMS já está embutido no valor da compra e assim acontecerá conseqüentemente quando a empresa adquirente revender as mercadorias.

Gorges (2010) cita os fatos geradores do ICMS como sendo as operações onde incida circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, prestação de serviços de comunicação, o recebimento de um bem para consumo ou para o ativo imobilizado que tenham vindo de outro Estado (diferencial de alíquotas), operações que tenham iniciado no exterior, qualquer prestação de serviços ou venda de mercadorias não compreendidas na competência dos municípios.

As alíquotas do ICMS variam de acordo com os tipos de mercadorias e com o destino das mesmas. Oliveira (2005) aponta a alíquota de 7% para operações interestaduais que se destinam para a região Norte, onde a mesma contempla os estados do Acre, Amapá, Amazonas, Rondônia, Roraima e Tocantins, para a região Nordeste onde estão os estados de Alagoas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe e região Centro Oeste, onde localizam-se os estados de Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Distrito Federal. A alíquota interestadual ainda poderá ser de 4% quando a origem das mercadorias for do exterior. Para demais estados a alíquota interestadual é de 12%.

Além das alíquotas interestaduais, cada unidade da Federação também possui alíquota interna para suas operações, conforme demonstrado a seguir:

Tabela 1: Alíquotas internas estaduais

Alíquotas ICMS			
Acre	17%	Paraíba	18%
Alagoas	*18%	Paraná	18%
Amapá	18%	Pernambuco	18%
Amazonas	18%	Piauí	18%
Bahia	18%	Rio de Janeiro	*20%
Ceará	18%	Rio Grande do Norte	18%
Distrito Federal	18%	Rio Grande do Sul	18%

Espírito Santo	17%	Rondônia	17,5%
Goiás	17%	Roraima	17%
Maranhão	18%	Santa Catarina	17%
Mato Grosso	17%	São Paulo	18%
Mato Grosso do Sul	17%	Sergipe	18%
Minas Gerais	18%	Tocantins	18%
Pará	17%		

* Alagoas - 17% ICMS + 1% FCP

* Rio de Janeiro - 18% ICMS + 2% FCP

Fonte: Elaborado pelo autor.

Alguns produtos possuem alíquotas diferenciadas como é o caso dos produtos da cesta básica que possuem alíquota de 7% e produtos classificados como supérfluos como é o caso de bebidas alcólicas, cigarros, cosméticos, perfumes entre outros produtos, possuem alíquota de 25% (OLIVEIRA, 2005).

Definidas os fatos geradores, base de cálculo e alíquotas, o contribuinte deverá escriturar todos os débitos das suas operações e todos os créditos das compras, para gerar o valor de ICMS a recolher em cada período, conforme demonstrado na tabela 2.

Tabela 2: Apuração de ICMS

Apuração ICMS 10/2019			
Compras			
Valor contábil	Base de Cálculo	Alíquota	Valor ICMS
R\$ 10.000,00 R\$ 5.000,00	R\$ 10.000,00 R\$ 5.000,00	17% 12%	R\$ 1.700,00 R\$ 600,00
Vendas			
Valor contábil	Base de Cálculo	Alíquota	Valor ICMS
R\$ 15.000,00 R\$ 12.000,00	R\$ 15.000,00 R\$ 12.000,00	17% 12%	R\$ 2.550,00 R\$ 1.440,00
Escrituração			
Créditos das compras			R\$ 2.300,00
Débitos das vendas			R\$ 3.990,00

ICMS a pagar	R\$ 1.690,00
--------------	--------------

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme tabela, via de regra as apurações de ICMS funcionam desta forma. Os valores utilizados são apenas para exemplificação, dos quais foram usados dados de compras de Santa Catarina, utilizando crédito de 17% e compras interestaduais utilizando créditos de 12%. Da mesma forma as saídas, possuem valores de venda para dentro de Santa Catarina e vendas interestaduais, dos quais as alíquotas obedecem a mesma regra das compras. Apura-se os débitos de ICMS pelas saídas e credita-se do imposto das mercadorias adquiridas, resultando no total de ICMS a pagar.

4.1 ICMS por Substituição Tributária

A Substituição Tributária é a forma de recolhimento do ICMS onde o responsável pelo recolhimento do imposto pode ser hora pelo destinatário da mercadoria, onde o mesmo precisa antecipar o valor do ICMS devido e hora pelo remetente da mercadoria sendo responsável pelo recolhimento do ICMS das operações subsequentes, conforme explica Gorges (2010).

O ICMS por Substituição Tributária compõe-se então de um contribuinte substituto, à quem é atribuída a responsabilidade de reter e recolher os impostos das operações subsequentes, o contribuinte substituído cujo ICMS foi recolhido na etapa anterior e o responsável, onde o destinatário é solidariamente responsável, como define Gorges (2010).

Para Amorim (2007), a principal característica da substituição tributária é atribuir ao contribuinte substituto a responsabilidade de calcular, reter e recolher o imposto devido pelo contribuinte substituído, além do seu próprio imposto. A apuração dos impostos do ICMS e da Substituição tributária deve ser realizada separadamente, somando os valores de débitos e abatendo os créditos de cada operação totalizando o valor a recolher.

Ainda acerca do recolhimento do ICMS por substituição tributária, Meira Junior (2001) destaca que a troca de responsável pelo recolhimento do imposto antecipadamente, não significa que o contribuinte substituído não seja também responsável pelo mesmo. Caso o contribuinte substituto não realize o recolhimento do imposto o substituído torna-se responsável por fazê-lo.

A base de cálculo do ICMS por substituição tributária será o preço máximo de venda a varejo definido por órgão competente, ou o preço final a consumidor definido pelo fabricante ou preço ao consumidor final usualmente praticado no mercado. Estas margens de preços são chamadas de Margem de Valor Agregado (MVA) e variam de acordo com cada produto (GORGES 2010).

Ainda de acordo com Gorges (2010), a alíquota para cálculos de ICMS por substituição tributária vai depender do destino da mercadoria, variando entre as alíquotas internas ou alíquotas interestaduais conforme definido pelo Regime do ICMS. Portanto, deve ser levado em conta para cálculo do ICMS por substituição tributária o valor das mercadorias, seu destino, margem de valor agregado, alíquota interna e a dedução do imposto próprio, conforme exemplificado na tabela 3.

Tabela 3: Exemplo de Cálculo de ICMS por Substituição Tributária de um produto de Santa Catarina para São Paulo

Cálculo ICMS ST	
Valor da Operação Própria	R\$ 1.000,00
MVA	45%
Alíquota Interestadual	12%
Alíquota interna do estado destino	18%
Dedução do imposto próprio	R\$ 120,00
Imposto Retido = $[(BC * (1,00+MVA) * Alíquota Interna) - dedução]$	
ICMS por Substituição Tributária	R\$ 141,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.2 Emenda Constitucional 87/2015

A Emenda Constitucional 87/2015 foi criada para colocar um fim à Guerra Fiscal existente entre os Estados após a ascensão das compras pela internet, já que os estados do destino das mercadorias de *e-commerce* não recebiam nada pelas operações, visto que a maior concentração de empresas estão localizadas nas regiões Sul e Sudeste (VERSATTI 2016).

Porém, colocando fim à esta dita guerra fiscal, a EC 87/2015 trouxe grandes impactos econômicos nas empresas que atuam neste ramo.

A Emenda Constitucional 87/2015 modificou o § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, onde a mesma fala sobre as operações relativas à circulação de mercadorias. A partir desta emenda, ficou definido que, quando houverem operações que destinem bens e serviços para consumidores final, contribuintes do imposto ou não, caberá a cobrança do diferencial de alíquotas (DIFAL) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto e comprar bens para uso e consumo ou imobilizado e ao remetente quando o destinatário não for contribuinte de ICMS.

Entende-se por não contribuinte do imposto, toda pessoa física ou jurídica que não realiza atividade de venda ou revenda, onde geralmente a empresa não possua inscrição estadual, ou seja, onde as mercadorias se destinem a eles próprios.

Visto então o fato gerador do diferencial de alíquotas, a sua base de cálculo consiste no valor da operação, ou seja, em sua totalidade. A sua alíquota será determinada pela diferença de alíquota entre alíquota interestadual e alíquota do estado destino, conforme demonstrado na tabela 4.

Tabela 4: Exemplo de Cálculo de DIFAL de um produto de Santa Catarina para o Paraná

Cálculo Diferencial de Alíquotas (DIFAL)	
Valor dos Produtos	R\$ 1.000,00
Frete	R\$ 100,00
Valor Total da Operação	R\$ 1.100,00
Alíquota Interestadual	12%
Alíquota interna do estado destino	18%
Diferencial de Alíquotas	6%
Valor a Recolher de DIFAL	R\$ 66,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

Fazendo a análise da tabela, pode-se observar que, além do valor dos produtos, também entram na base de cálculo do DIFAL, os valores recolhidos e destacados na nota fiscal, como o frete. Portanto, houve um valor de R\$ 66,00 a recolher e o beneficiário deste valor será o Estado do Paraná, estado de destino da mercadoria.

5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para demonstrar as dificuldades das empresas que trabalham no ramo do *e-commerce* após a implantação da Emenda Constitucional 87/2015, primeiramente o trabalho tem como base a pesquisa bibliográfica para obter o conhecimento necessário sobre a tratativa.

Então, será feito um estudo de caso com uma empresa real que atua no ramo de industrialização de panificação para saber se a mudança nas atividades para a atuação no campo do *e-commerce* valeram a pena ou não, visto que após a cobrança do diferencial de alíquotas, muitas empresas acabam tendo que descontinuar suas atividades, pois o impacto tributário foi muito grande não só para as empresas que utilizam a internet como principal fonte de vendas, mas também para aquelas que possuem contribuintes em outros estados.

6 RESULTADOS

Para obtenção dos resultados, foram feitas simulações de cálculo realizadas a partir do estudo da Emenda Constitucional 87/2015. Estas simulações de cálculo foram baseadas em valores fictícios para demonstrar o impacto na empresa.

A companhia que deseja ficar no anonimato, trabalha no ramo de produção de pães, biscoitos e bolachas, farinhas e também varejista de produtos alimentícios sem glúten. Estabelecida na cidade de Blumenau, a mesma atua no ramo, há mais de dez anos e hoje conta com uma grande estrutura fabril.

Atualmente conta com mais de 35 funcionários subdivididos em diversos setores, como produção, logística, financeiro, administrativo, recursos humanos, marketing e a administração societária da empresa titulada de limitada.

A empresa pretende aumentar o seu faturamento em aproximadamente 11% com as vendas pela internet, média adquirida do aumento das vendas dos últimos 5 anos. Empresa

ciente de que, se as vendas crescerem mais que o previsto ela terá que, aumentar sua capacidade produtiva necessitando realizar várias mudanças, como aumentar o número de funcionários, volume de matéria prima adquirida, aluguel de um espaço maior e máquinas mais sofisticadas. Hoje a empresa não vende para consumidor final, apenas para atacadistas e varejistas, fazendo com que o pagamento do DIFAL ainda não seja uma realidade para ela. Se a venda dela não atender a esta expectativa, o *e-commerce* não seria uma opção válida para a mesma. A importância do estudo mostra justamente o poder da tomada de decisões que uma empresa pode ter, pois sabendo dos dispêndios com impostos, a empresa pode ou não trabalhar com o *e-commerce*. Lembrando que esta Emenda impacta somente as empresas que vendem para consumidor final, ou seja, não contribuintes de ICMS, que são na grande maioria, as pessoas físicas que compram pela internet.

Diante do exposto, o estudo de caso foi realizado para demonstrar o impacto que os impostos terão quando a empresa começar a vender para consumidor final.

Na tabela 5, constam os percentuais da venda da empresa no ano de 2019, mostrando a representatividade do faturamento que ocorreu em Santa Catarina e as que ocorreram para fora do Estado, demonstrado por região, buscando mostrar os impactos ocorridos diretamente nestas operações.

Tabela 5: Vendas Internas e Interestaduais e sua representatividade no faturamento por região

Região	Representatividade (%)
Operações Internas	36
Região Sul	21
Região Sudeste	35
Região Centro-Oeste	4
Região Nordeste	3
Região Norte	1

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme demonstrado na tabela, as regiões com maior representatividade de vendas são as Regiões Sul e Sudeste e com a menor as Regiões Norte e Nordeste. Os principais fatores dessa disparidade entre as regiões, é que o frete para as Regiões Norte e Nordeste acabam se

tornando mais caros e acrescentando os mesmos nos custos, os valores dos produtos acabam não sendo mais tão atrativos e a venda não é tão chamativa. Além disso, muitas vezes a demora para entrega, faz com que o produto não chegue com a qualidade que deveria.

6.1 Apuração de ICMS anterior e Posterior à Emenda

Antes da Emenda Constitucional 87/2015, a apuração de impostos nas operações interestaduais, ocorria de forma a tributar com uma das alíquotas, 4%, 7% ou 12%, independente do destinatário ser consumidor final ou não, forma essa que ocorre até hoje com todas as apurações que incidam ICMS (OLIVEIRA 2005). Este valor recolhido através da apuração de ICMS, fica todo dentro do Estado de Origem, neste caso como exemplo uma empresa sediada em Santa Catarina, que realiza uma venda no valor de R\$ 1.000,00 para o estado de São Paulo do qual tributa a uma alíquota de 12%, ficaria um valor de ICMS a recolher de R\$ 120,00 para o estado de Santa Catarina, aplicando a fórmula Base de Cálculo x Alíquota.

Na tabela 6, está sendo aplicado um valor de venda fictício, separado por região, utilizando os percentuais de representatividade por região demonstrados na tabela acima, mostrando os valores que eram recolhidos de ICMS antes da Emenda Constitucional 87/2015. Ainda sobre a tabela, a mesma não apresenta uma apuração de ICMS completa, contendo apenas os débitos de ICMS, para melhor entendimento da diferença dos valores gerados, antes da Emenda Constitucional 87/2015. As operações internas não serão demonstradas, por não serem impactadas pela Emenda.

Tabela 6: Simulação de Cálculo de ICMS Interestadual antes da Emenda Constitucional 87/2015

Cálculo de ICMS simulando uma Venda Total de R\$ 100.000,00			
Região	Venda por Região	Alíquota	Valor de ICMS
Região Sul	R\$ 21.000,00	12%	R\$ 2.520,00
Região Sudeste	R\$ 35.000,00*	12%**	R\$ 4.161,15
Região Norte	R\$ 1.000,00	7%	R\$ 70,00
Região Nordeste	R\$ 3.000,00	7%	R\$ 210,00

Região Centro-Oeste	R\$ 4.000,00	7%	R\$ 280,00
Operações Internas	R\$ 36.000,00	17%	R\$ 6.120,00
Total ICMS a Recolher			R\$ 13.361,15

* O valor considerado para a Região Sudeste é subdividido em R\$ 777,00 para o Espírito Santo e R\$ 34.223,00 para os demais estados.

** Com exceção do Estado do Espírito Santo que tem Alíquota Interestadual de 7%.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na tabela 6, os valores de ICMS estão separados por região, supondo vendas para atacadistas e varejistas, dos quais não incide a cobrança do DIFAL do qual percebe-se que as regiões que mais geram valores a recolher são as que possuem as alíquotas mais altas e também as que têm maior representatividade nas vendas. Como a simulação foi feita antes da Emenda Constitucional 87/2015, ainda que fossem realizadas vendas para consumidor final, não teria a cobrança do DIFAL.

Considerando então os mesmos dados para cálculo e considerando o aumento de 11% nas vendas e este aumento representando vendas pela internet à consumidores finais, a empresa apresentará outro cenário de impostos, considerando o cálculo após a implementação da Emenda Constitucional 87/2015, conforme demonstrado na tabela 7.

Tabela 7: Simulação de Cálculo de ICMS Interestadual após a Emenda Constitucional 87/2015

Cálculo de ICMS simulando uma Venda Total de R\$ 111.000,00 Região Sul				
Estado	Venda	Alíquota Interestadual	ICMS	DIFAL
Paraná	R\$ 10.489,50	12%	R\$1.258,74	R\$62,37
Rio Grande do Sul	R\$ 12.820,50	12%	R\$ 1.538,46	R\$76,23
Região Sudeste				
Espírito Santo	R\$ 777,00	7%	R\$ 54,39	R\$7,70
Minas Gerais	R\$ 6.216,00	12%	R\$ 745,92	R\$36,96



São Paulo	R\$ 14.374,50	12%	R\$ 1.724,94	R\$85,47
Rio de Janeiro	R\$ 17.482,50	12%	R\$ 2.097,90	R\$103,95
Região Norte				
Pará	R\$ 188,70	7%	R\$ 13,21	R\$ 1,87
Rondônia	R\$ 921,30	7%	R\$ 64,49	R\$ 9,59
Região Nordeste				
Maranhão	R\$ 33,30	7%	R\$ 2,33	R\$ 0,36
Pernambuco	R\$ 66,60	7%	R\$ 4,66	R\$ 0,73
Rio Grande do Norte	R\$ 466,20	7%	R\$ 32,63	R\$ 5,08
Ceará	R\$ 865,80	7%	R\$ 60,61	R\$ 9,44
Bahia	R\$ 1.898,10	7%	R\$ 132,87	R\$ 20,69
Região Centro Oeste				
Mato Grosso do Sul	R\$ 222,00	7%	R\$ 15,54	R\$ 2,20
Goiás	R\$ 399,60	7%	R\$ 27,97	R\$ 3,96
Distrito Federal	R\$ 1.110,00	7%	R\$ 77,70	R\$ 12,10
Mato Grosso	R\$ 2.708,40	7%	R\$ 189,59	R\$ 26,84
Operações Internas				
Santa Catarina	R\$ 39.960,00	17%	R\$ 6.793,20	R\$ 0,00
Total ICMS e DIFAL a Recolher			R\$22.877,10	R\$465,54

Fonte: Elaborado pelo autor.

Considerando então um aumento de vendas de 11% onde estas vendas se realizam através da internet e desse percentual, o total seja de vendas para consumidor final, não contribuintes de ICMS o dispêndio com impostos da empresa, além do ICMS, será de R\$ 465,54 de DIFAL. O mesmo portanto está calculado apenas sobre o aumento de vendas e não em sua venda total por estado, diferente do ICMS que está calculado sobre a venda total. As alíquotas do DIFAL, são a diferença da alíquota interna do estado destino, subtraída da alíquota interestadual. Estes valores serão repassados para os estados destinos das mercadorias, portanto devem ser recolhidos e enviado comprovante de pagamento juntamente com a nota fiscal para

evitar problemas de fiscalização. Caso a empresa tenha uma Inscrição Estadual no estado destino, ela poderá recolher esse valor mensalmente através de apuração, somando todas as operações do mês incidente.

Ainda sobre a tabela, o estado do Rio de Janeiro, possui também a cobrança do FCP (Fundo de Combate à Pobreza). O FCP está disposto no Art. 79 do ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) e tem o objetivo de promover melhorias de vida para a população.

O mesmo representa 2% de alíquota, portanto seria repassado ao estado do Rio de Janeiro mais R\$ 34,65 a título de FCP.

Conforme análise, o DIFAL tem um peso impactante para o contribuinte, sendo que as vendas pela internet vem crescendo cada vez mais, visto que sua busca tem sido cada vez mais utilizada pelos consumidores. Pode-se parecer um valor pequeno, mas se atribuído a toda carga tributária que as empresas já possuem, este é mais um valor que acaba entrando no seu custo. O principal impacto nas empresas que trabalham com o *e-commerce* é com certeza o financeiro, pois para toda a venda para consumidor final precisa ser recolhido o DIFAL. Na tabela 7 ficou evidenciado que o valor total a pagar para todos os estados foi de R\$ 465,54, mas atualmente o *e-commerce* ainda não ocupa a principal fonte de faturamento da organização. Para uma empresa que trabalha apenas com a atividade de venda pela internet o aumento no valor a pagar passa a ser bastante significativo. Exemplificando o estado do Paraná considerando a sua venda sendo realizada 100% pela internet para não contribuinte de ICMS, seu diferencial de alíquotas seria de 6% (18% de alíquota interna – 12% de alíquota interestadual). Fazendo o cálculo sobre o total da venda para este estado, chega-se ao valor de R\$ 629,37 de DIFAL a recolher, o que é um valor bem expressivo para a empresa somar à suas responsabilidades tributárias. Daí vem a importância de fazer o planejamento antes de se arriscar em um mercado novo, pois conforme demonstrado, se a empresa em questão migrasse hoje 100% da venda que ela realiza de atacadista e varejista para consumidores finais não contribuintes de ICMS, só para o estado do Paraná ela pagaria um valor de R\$ 560,14 a mais de DIFAL. Somando todos os meses e todos os estados a diferença seria bem significativa.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verificando todo o conteúdo apresentado com a inclusão da Emenda Constitucional 87/2015, alterando o artigo 155 da Constituição Federal, averiguou-se o impacto negativo que ela teve para as empresas, visto a alta carga tributária das empresas atualmente no Brasil.

Para tais alterações, o contribuinte teve que expandir seus conhecimentos sobre o ICMS para reestruturar os custos operados, para que não houvesse prejuízo com os valores praticados até a promulgação da Emenda. Sendo assim, tanto empresa quanto consumidor, acabaram sendo prejudicados, visto que o valor do produto acabou encarecendo.

A Emenda Constitucional 87/2015 teve como principal motivação, acabar com a guerra fiscal entre os estados, porém acabou prejudicando as empresas com mais este valor a recolher sobre suas vendas. Muitas destas empresas acabaram não conseguindo vencer a alta carga tributária do Brasil, tendo que encerrar suas atividades, principalmente aquelas que tinham o *e-commerce* como sua principal fonte de faturamento. Vale lembrar que, além do imposto a recolher tem também as obrigações acessórias e a parte burocrática por trás da mudança constitucional.

Portanto um estudo antes de qualquer movimentação de mercado se faz necessária, pois a ausência de informações, pode gerar uma tomada de decisões que custe o bem estar do negócio. Para ajudar as empresas nesse aspecto, se faz sempre necessário um planejamento tributário, ferramenta esta que passou a ser uma ótima forma de informar, orientar e ajudar a empresa, visando antecipar algo que pode ser prejudicial ou saudável para a mesma, priorizando sempre a melhor estratégia econômica.

O presente artigo teve portanto o objetivo de demonstrar exatamente a importância do planejamento tributário para as organizações, mais precisamente na tomada de decisões na hora de uma possível mudança nas atividades da empresa. Através de estudos acerca da Emenda Constitucional 87/2015, obteve-se uma estimativa de valores que a empresa vai ter a mais com o DIFAL e toda a adaptação que a empresa precisa ter para se adequar às obrigações fiscais.

Portanto para todo o grande passo é sempre preciso ter um grande estudo por trás.



REFERÊNCIAS

AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas** (doutrina e jurisprudência). Niterói, RJ: Impetus, 2007.

BARRETO, Aires Fernandino et al. **Curso de iniciação em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm >. Acesso em 22 nov 2019.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2012.

GORGES, Almir José. **O seu plantão fiscal: Dicionário de A a Z** – Santa Catarina. 11. ed. Santa Catarina: Livraria Aduaneiras, 2010.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **ICMS: substituição tributária**. Curitiba, PR: Juruá, 2001.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, Luis Martins, et al. **Manual de contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2009.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade tributária**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2012.

VERSATTI, Priscilla Carla. **Guerra Fiscal: Aspectos principiológicos afetos à competitividade do ICMS no sistema constitucional tributário brasileiro**. 2016. 177 f. Dissertação (Mestrado) – PUC - SP. São Paulo, 2016.