



IMPACTO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS NO E-COMMERCE DE UM MPE

IMPACT OF THE TAX ON THE CIRCULATION OF GOODS AND SERVICES ON THE E-COMMERCE OF AN MSE

SOUZA, Laryssa de Moraes ¹

HENRIQUE, Marcelo Rabelo ²

SAPORITO, Antonio ³

SILVA, Sandro Braz ⁴

Resumo: Devido à complexidade do sistema tributário brasileiro, entendê-lo é um desafio para aqueles que desejam empreender, em especial ao pequeno empresário. Este trabalho visa analisar o impacto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no E-commerce, de acordo com o modelo de tributação adotado, para demonstrar as diferenças geradas a partir da aplicação de cada um dos Regimes de Tributação: Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real. Por ser um dos impostos vigentes com maior alíquota, deve-se empregar ao ICMS atenção especial. A partir de uma pesquisa descritiva documental exploratória dos resultados de uma empresa de comércio eletrônico, foram realizados os cálculos e a comparação entre o valor de ICMS a ser pago quando aplicado cada um dos regimes de apuração citados. Por meio dos resultados obtidos foi possível observar o quanto um bom planejamento tributário é importante para garantir que a entidade não tenha gastos desnecessários oriundos da escolha equivocada do modelo de tributação a ser adotado.

¹ Graduanda em Ciências Contábeis; USP. E-mail: moraes.laryssa@unifesp.br

² Doutorando em Controladoria pelo Mackenzie; Doutor em Administração de Negócios pela ESEADE; Mestre em Ciências Contábeis pela FECAP; MBA em Gestão pela FGV; Pós-Graduado em Avaliações Periciais pela FECAP; Graduação em Ciências Contábeis pela UniBrasil; Professor do Curso de Ciências Contábeis da USP. E-mail: marcelo@mrhenriqueconsult.com.br

³ Doutor em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP; Mestre em Contabilidade e Controladoria pela FEA USP; Graduação em Administração pela USP; Professor do Curso de Ciências Contábeis da USP. E-mail: profantoniosaporito@gmail.com

⁴ Doutor em Administração pelo Mackenzie; Mestre em Contabilidade pela FECAP; Graduação em Contabilidade; Professor do Curso de Ciências Contábeis da USP. E-mail: prof_sandrobraz@hotmail.com

Palavras chave: ICMS. Regime de tributação. E-commerce.

Abstract: Due to the complexity of the Brazilian tax system, it is understood that it is a challenge for those who wish to undertake, especially to the small business owner. This paper aims to analyze the impact of the Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS) on E-commerce, according to the tax model adopted, to demonstrate the differences generated from the application of each of the Taxation Models: Simples Nacional, Lucro Presumido or Lucro Real. Because it is one of the current taxes with the highest rate, special attention should be paid to the ICMS. From a descriptive exploratory documentary research of the results of an e-commerce company, calculations and comparison between the value of ICMS to be paid were performed when each of the calculation regimes mentioned was applied. Through the results obtained it was possible to observe how important a good tax planning is to ensure that the entity does not have unnecessary expenses derived from the mistaken choice of the tax model to be adopted.

Keywords: ICMS. Tax Regime. E-commerce.

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário brasileiro se destaca por sua complexidade. Um bom planejamento tributário é essencial para que uma empresa lide de maneira mais eficiente com a carga fiscal/tributária e, de forma lícita, possa reduzir o peso desses repasses em seu patrimônio (Fonseca *et al*, 2016). Segundo estudos realizados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), a falta de planejamento e a complexidade tributária são dois dos principais motivos do encerramento das atividades de micro e pequenas empresas no Brasil (IBPT, 2014).

Para que seja possível realizar um bom planejamento, é fundamental conhecer de maneira profunda nosso sistema tributário. Os impostos no Brasil são classificados entre diretos e indiretos: nos impostos indiretos a obrigatoriedade do pagamento recai sobre o contribuinte, já os impostos indiretos incidem diretamente sobre o consumo.

A evolução tecnológica resultou em um grande crescimento do comércio eletrônico. O e-commerce trouxe uma estratégia de vendas diferenciada, se adequando às necessidades dos clientes e trazendo maior comodidade e facilidade para as transações comerciais (Silva, Oliveira, 2019, p.5).

Em 2020, impulsionado pela pandemia causada pelo Covid-19, o faturamento do e-commerce no Brasil mais do que dobrou, movimentando R\$ 224,7 bilhões, segundo análise da Confederação Nacional do Comércio de Bens e Turismo, com base nos dados da Receita Federal (CNC, 2021).

As evoluções resultantes da ampliação do acesso à internet exigem adaptações da sociedade, inclusive na esfera legal, pois trazem novos desafios antes inexistentes. Por isso é necessário implementar um sistema tributário que se adeque à ausência de fronteiras físicas (Ramadas, 2019). Com a dificuldade para se identificar de maneira satisfatória o consumidor nas negociações realizadas pela internet, impostos que dependem da identificação do destinatário final geram um desafio ainda maior (Trancozo, 2017, p. 22).

As empresas de e-commerce devem se atentar às obrigações tributárias considerando as peculiaridades do setor. Uma obrigação que merece atenção especial é o ICMS, por ser o tributo com uma das maiores alíquotas do Brasil (Ramos da Rin, Cevilno, 2018, p. 34).

Como sistema de tributação as empresas podem optar entre Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido, desde que estejam dentro dos critérios exigidos por cada um. Edilson Cardoso de Souza ressalta a importância de se optar pelo regime que melhor se enquadra na realidade da empresa para que não haja prejuízos (Souza, 2016).

Dado o exposto, o presente trabalho visa realizar uma análise do impacto dos impostos indiretos nas operações realizadas no comércio eletrônico, com foco no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS). Para isso serão utilizados dados de uma empresa de e-commerce para analisar e demonstrar as diferenças resultantes da aplicação do referido imposto em cada um dos sistemas de tributação disponíveis, como forma de evidenciar a importância de se planejar e escolher a melhor opção para as necessidades da empresa.

2 PROBLEMA

O sistema tributário brasileiro fornece diferentes opções de modelo de tributação, sendo as mais utilizadas: Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido e essa escolha impacta diretamente no resultado da entidade. Quais os impactos da escolha do modelo de tributação em uma empresa de *e-commerce*?

3 OBJETIVO GERAL

Analisar o impacto do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços no E-commerce, de acordo com o modelo de tributação escolhido.

3.1 Objetivos Específicos

Demonstrar como um bom planejamento tributário pode impactar positivamente o resultado de uma empresa de comércio eletrônico;

Analisar as particularidades tributárias desse modelo de negócio;

Evidenciar a variação da alíquota do ICMS a ser paga e seu impacto no lucro da empresa de acordo com o modelo de tributação escolhido.

4 JUSTIFICATIVA

A complexidade do sistema tributário brasileiro pode gerar confusão ou temor, principalmente para os pequenos empresários. As particularidades do comércio eletrônico trazem um desafio extra para este segmento. Por possuir uma das maiores alíquotas do país, o ICMS é um tributo que merece especial atenção. Entender suas formas de aplicação e impacto é fundamental para otimizar o resultado da entidade.

A partir de uma análise comparativa, demonstrar-se-á as diferenças auferidas de acordo com os modelos de tributação disponíveis: Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido.

Os resultados analisados poderão auxiliar pequenos empresários na compreensão das diferenças geradas nos resultados obtidos por cada um dos sistemas e auxiliar na tomada de decisões.

5 REVISÃO DE LITERATURA

5.1 Tributos

No Brasil impostos são divididos entre diretos e indiretos. Os tributos diretos incidem diretamente sobre a renda. Já os tributos indiretos são aplicados sobre o serviço ou produto, sem levar em consideração a renda de uma pessoa física ou jurídica, mas o quanto esta consome.

O ICMS é um exemplo de tributo indireto, e será o objeto de pesquisa do presente trabalho.

5.2 ICMS

Com a descentralização fiscal que foi intensificada por meio da Constituição Federal de 1988, os municípios passaram a ser beneficiados com a atribuição de competências tributárias próprias, bem como a ampliação de participações nos valores arrecadados pela União e pelos Estados (Gouvêa *et al.*, 2010).

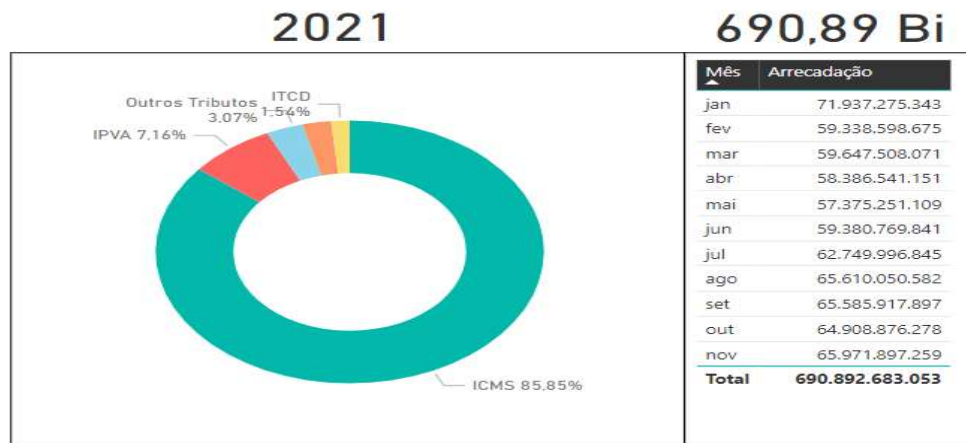
O ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) é uma dessas competências. Surgiu a partir da ampliação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) com a inclusão do petróleo, energia elétrica, gás e combustíveis, minerais e serviços de comunicações e transportes (Palhares, 2017).

Dispõe sobre a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, as normas gerais sobre o ICMS. Este é tributado em dois polos distintos: de Operações, que compreende tudo que é adquirido com a intenção de transmissão de propriedade, independente se por meio de compra e venda, troca, doação, ou qualquer outra forma; e o de Prestações, que inclui os serviços de comunicação e transporte (Silva, 2019). Operações interestaduais de petróleo e seus derivados líquidos e gasosos e de energia elétrica, quando não destinados a comercialização ou industrialização, também são tributados pelo ICMS.

O ICMS é embutido no valor do produto, e incide sobre toda pessoa que realize qualquer das atividades citadas acima, mesmo para atuações com início no exterior. Possui competência estadual, ficando a responsabilidade a cargo das leis de cada Estado. Em negociações interestaduais, o recolhimento é realizado pelo Estado de destino da mercadoria ou serviço (Júnior, 2015).

Segundo o “Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais”, disponibilizado pelo CONFA (Conselho Nacional de Política Fazendária), o ICMS foi responsável por 85,85% da arrecadação dos Estados até novembro de 2021, como mostra o gráfico abaixo, o que totaliza uma arrecadação de R\$ 690,89 Bi.

Gráfico 1 - Arrecadação de Tributos Estaduais



Fonte: Confaz

Silva (2019) ressalta que a “arrecadação do ICMS reflete em importantes diretrizes nos orçamentos das regiões brasileiras. Por isso, os entes federativos criam formas atraentes para obter o mesmo através de desonerações fiscais”.

Para Melo (2014):

Com uma função predominantemente fiscal, o ICMS que também tem seu papel extrafiscal, pode ser objeto de políticas de comércio chamadas de guerras fiscais. Com o intuito determinado constitucionalmente de redução das desigualdades sociais, os estados mais ricos ao conceder isenções aumentam as desigualdades e os estados mais pobres, que deveriam se beneficiar desta premissa constitucional se veem prejudicados.

As alíquotas possuem uma tabela pré-definida e variam de acordo com o Estado. Como forma de garantia a competitividade, existe o DIFAL (Diferencial de Alíquota). Mais à frente falaremos um pouco sobre ele.

Maki Minato destaca que a Constituição de 1988 se esforçou para que não houvessem conflitos na aplicação do ICMS, mas que apesar desses esforços “presenciamos na atualidade diversos conflitos envolvendo o imposto estadual, dentre eles as disputas pelos estados em relação ao ICMS incidente sobre o comércio eletrônico” (2014). Por compreender a maior parcela das obrigações tributárias, o ICMS surge como foco central sempre que se discute reforma tributária (Afonso, Lukic, Castro, 2018).

5.3 DIFAL

DIFAL é a diferença obtida a partir da comparação das alíquotas de ICMS praticadas por diferentes estados. A base de cálculo é o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrarem a base de cálculo, conforme o inciso XI do artigo 17º da Lei Estadual n.º 7.014/96 (SEFAZ).

A criação desta solução foi impulsionada pelo aumento das negociações de e-commerce e objetiva obter uma arrecadação mais justa entre os estados. A Emenda Constitucional nº 87 (2015), passou a responsabilidade pelo recolhimento do DIFAL ao estado de destino, exceto quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Para Oliveira Júnior (2020, p. 11) o DIFAL é um dos temas que mais gera controvérsias acerca do ICMS. Também destaca que:

Esse regime de tributação era aplicado exclusivamente às operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto, mas foi modificado, no intuito de equalizar a repartição da receita do ICMS e minimizar o desequilíbrio econômico-financeiro e os conflitos entre os Estados e o DF decorrentes do crescimento acelerado e gigantesco do comércio eletrônico (e-commerce) após a publicação do texto constitucional de 1988.

Desta maneira, o ICMS passou a ser dividido entre os estados de origem e destino, ficando sob responsabilidade do estado de destino o recolhimento pela diferença entre as alíquotas praticadas.

As alíquotas para o cálculo do DIFAL são divididas entre Alíquota Interna, para operações realizadas dentro do mesmo estado, e Alíquota Interestadual, para negociações com estados de origem e destino diferentes. Esses percentuais variam, por isso devem ser ajustados em cada operação.

O valor do DIFAL é obtido a partir da seguinte equação:

$$DIFAL = Valor da operação \times (Alíquota Interna - Alíquota Interestadual)$$

5.4 Regimes Tributários

“Para que se possa elaborar de maneira eficiente o planejamento tributário para uma empresa, é necessário saber quais os impostos e as contribuições que as

empresas são obrigadas a recolher [...]” (Zanatta, Maroni Neto, 2015). Essas informações são definidas pelos regimes de tributários.

O Decreto Nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, estabelece a existência de quatro regimes de tributação no Brasil: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado. Os três primeiros são os mais comumente utilizados, por isso abordaremos apenas eles para a construção desta pesquisa.

Cada regime possui seu próprio método de construção da base tributária a ser paga e período de apuração, além de outras especificações. O contribuinte pode optar pelo regime que irá utilizar, desde que se enquadre nos critérios pré-definidos. Nesse momento um bom planejamento é essencial para que seja realizada a escolha correta, que acarretará no menor ônus tributário.

Quadro 1 - Simples Nacional

Simples Nacional	Disponível para micro e pequenas empresas com faturamento anual de até R\$ 360 mil ou empresas de pequeno porte com faturamento de até R\$ 4,8 milhões ao ano; Unifica o pagamento de 8 tributos: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/Pasep, CPP, ICMS e ISS; Alíquotas tabeladas de apuração mensal; Tem o intuito de simplificar e reduzir a burocracia e obrigações; Quando selecionado, é válido por todo o ano-calendário, podendo ser alterado apenas no ano seguinte, se desejado ou necessário, de acordo com as regras acima citadas.
------------------	---

Fonte: Autores

Como efeito de seu surgimento, Paes (2014, p. 551) destaca que:

O Simples Nacional colaborou no desenvolvimento e no crescimento das empresas optantes do regime [...]. As empresas dentro do regime conseguiram crescer de forma mais rápida do que as de fora do regime, e isso se refletiu no maior crescimento do pagamento de impostos por estabelecimento. É uma boa evidência de que o Simples Nacional, e claro as boas condições da economia no período, ajudou no crescimento das pequenas e microempresas brasileiras.

A alíquota efetiva do ICMS das empresas optantes pelo Simples Nacional é calculada de acordo com o Anexo I, disponível na Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018. Com base na receita bruta dos últimos 12 meses da entidade, é aplicada a alíquota nominal da faixa correspondente e descontado o valor a deduzir, conforme quadro a seguir:

Quadro 2 - Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)		Alíquota Nominal	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

Fonte: Receita Federal

Quadro 3 - Lucro Presumido

Lucro Presumido	Destinado às empresas cuja receita bruta total tenha sido igual ou inferior a R\$78.000.000,00, no ano-calendário anterior, ou a R\$6.500.000,00, por mês em atividade no ano-calendário anterior; A Receita Federal presume que determinada parcela do faturamento da empresa compõe o lucro; Sua base de cálculo é obtida por meio de tabelas padronizadas, de acordo com a atividade da empresa; Apurado trimestralmente; Também pode ser alterado apenas no ano-calendário seguinte, quando escolhido; É importante estar atento às limitações de faturamento e ramo de atividade da empresa.
-----------------	---

Fonte: Autores

Para Oliveira (2009, p. 46):

O Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para a apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, ao Lucro Real. A apuração é feita a cada trimestre e tem como base a receita bruta auferida e acréscimos.

Quadro 4 - Lucro Real

Lucro Real	Lucro Real é definido como “o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária” (Brasil, Art. 6º, Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977); Pode ser adotado por qualquer entidade, porém algumas empresas são obrigadas a realizar a apuração com base nesse regime; Apuração trimestral ou anual; É um regime mais complexo pela necessidade de realização de ajustes.
------------	---

Fonte: Autores.

É importante possuir uma escrituração contábil rigorosa ao adotar o regime Lucro Real, já que “somente as despesas comprovadas poderão ser consideradas para fins de dedução ou compensação.” (Lopes *et al*, 2017)

Sobre a decisão entre adotar o Lucro Presumido ou Lucro Real, Oliveira (2009, p. 6) lembra:

Optar por um em detrimento do outro pode significar ter que se fazer a Contabilidade, já que o regime de Lucro Presumido dispensa a escrituração; esse fato, também, deve ser levado em conta, afinal os contadores aumentam seus honorários (com razão) quando têm de atender às exigências da sistemática do Lucro Real.

Em relação ao ICMS, tanto o Lucro Presumido quanto o Lucro Real são apurados com base no regime normal de apuração, onde o imposto pago na aquisição das mercadorias gera um crédito a ser abatido no débito devido pelo contribuinte pela realização de operações em que incide este tributo. (Martins, Bonadio, 2008).

5.5 Evolução do E-Commerce

O termo E-commerce, que é a abreviação do termo “Comércio Eletrônico” em inglês, compreende toda relação de compra e venda realizada por meios eletrônicos, indo além da Internet. Segundo Mendonça (2016, p. 241) o “sistema de compras online foi inventado pelo inglês Michael Aldrich em 1979, na época era funcionário da empresa britânica Rediffusion Computers”, ao modificar diferentes aparelhos para permitir a realização de transações em tempo real.

Mas foi a partir a ampliação do acesso à internet, possibilitada pela retirada da exclusividade de acesso para atividades acadêmicas pelo governo norte-americano, que esse modelo de negócio passou a se expandir, fornecendo às empresas uma nova maneira de expor seus produtos e serviços e atingir novos consumidores que uma loja física não alcançaria, obtendo vantagem competitiva.

Murilo Pereira Vieira e Renato Medeiros de Souza (2015) lembram que o Brasil passou a investir na comercialização da internet no final de 1994, implementando “uma rede de internet global e integrada, para que a internet pudesse ser acessada tanto para uso acadêmico quanto comercial” a partir de 1995, por meio do Ministério das Comunicações e o Ministério da Ciência e Tecnologia, possibilitando o surgimento do e-commerce no país.

As diferentes necessidades do e-commerce, em comparação às lojas físicas, fizeram com que as empresas enxergassem a oportunidade de reduzir custos e

oferecer aos compradores vantagens como menor preço e comodidade, além de possibilitar trabalhar com uma variedade maior de produtos.

O surgimento do e-commerce gerou também novos desafios. Como não há a necessidade de que as partes envolvidas se encontrem, ou a assinatura de papéis ou contratos, pensar em novas maneiras de garantir a segurança dessas transações foi preciso. A partir daí surgiu a assinatura digital que, de acordo com (2013) “baseia-se no uso da criptografia assimétrica”, que gera duas chaves distintas para o remetente e o destinatário para o envio e decifração da informação.

Hoje o e-commerce é uma ferramenta de extrema importância para diversas empresas, muitas inclusive existem apenas em ambiente online, atuando por meio de sites próprios ou plataformas digitais criadas com o intuito de reunir vendedores e exibir produtos e serviços diversos, atingindo um número maior de consumidores.

5.6 Tributação do comércio eletrônico

Apesar das inúmeras facilidades trazidas pela evolução tecnológica, também surgem novos desafios. No Brasil, as negociações por meios eletrônicos se tornam cada dia mais comuns, mas as especificações desse modelo de negócio exigem adequações nas legislações que a cercam.

A amplitude de possibilidades dos meios digitais dificulta a identificação da origem e destino das transações comerciais, dessa maneira, é difícil encontrar meios de tributação adequados e justos. Quando pensamos no ICMS, que incide sobre a circulação de produtos e serviços, é possível entender os obstáculos gerados por esse modelo de negócio. Há a necessidade de se adequar a esta nova realidade, com regras claras e coerentes quanto ao cumprimento das obrigações tributárias, garantindo igualdade de tratamento em relação ao comércio tradicional. (Minato, 2014, p. 39)

As vendas nas plataformas de marketplace vem crescendo exponencialmente, compondo papel importante na economia. Como forma de buscar alternativas para a desatualização da legislação, os Estados tomaram a iniciativa de responsabilizar as plataformas pelo ICMS devido pelos usuários que não emitem nota fiscal.

Piscitelli (2017) destaca que podemos identificar dois pontos na comercialização eletrônica. O primeiro, as vendas que ela denomina como “tradicionais”, compõe os produtos físicos, cuja venda é realizada pela internet, mas a

entrega física é necessária. O segundo ponto, que traz maior dificuldade quanto a sua tributação, engloba os bens que “não possuem suporte físico” e a entrega é realizada via download.

Segundo Pellegrin (2010, p. 258):

A aplicação do ICMS constitui um grande desafio quando se trata de produtos digitais. Torna-se indispensável determinar se as operações realizadas através de um site localizado em um Estado diferente do Estado onde se encontra o consumidor podem ser consideradas ou não operações interestaduais.

É importante ressaltar também a inexistência de fronteiras em negociações realizadas pela internet. Para produtos intangíveis, é possível realizar o envio ou receber downloads até mesmo de outros países em poucos minutos.

6 METODOLOGIA

Por meio de uma pesquisa descritiva documental exploratória, o presente trabalho realizará a análise de uma empresa de e-commerce de pequeno porte para demonstrar as diferenças obtidas no cálculo do ICMS a ser pago, de acordo com o regime tributário aplicado: Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real. A finalidade é demonstrar como a escolha correta do modelo de tributação pode impactar os repasses obrigatórios.

Como fonte para a construção do referencial teórico foram utilizados artigos acadêmicos diversos que tratam do tema e a legislação vigente. Para a pesquisa os dados serão obtidos a partir das análises financeiras de uma empresa de e-commerce de São Paulo.

Os resultados serão analisados por meio de uma revisão de literatura acerca do tema em questão e um estudo de caso, demonstrando o impacto gerado no resultado da empresa com a aplicação de cada um dos regimes de tributação explorados.

7 RESULTADOS DA PESQUISA - ESTUDO DE CASO

7.1 Simples Nacional

Para a realização da pesquisa foram utilizados dados de uma empresa de comércio eletrônico cujo nome não será divulgado.

Foram disponibilizados os balancetes analíticos da entidade referentes ao ano de 2020. Sem os dados do ano anterior para realizar a somatória dos doze meses precedentes, o cálculo do ICMS pelo método do Simples Nacional foi realizado de acordo com a receita bruta obtida no ano. Assim, a base de cálculo de janeiro considerou apenas a receita bruta do mês, em fevereiro foi somado o mês em questão à receita bruta de janeiro, e assim sucessivamente.

Segue resultados obtidos:

Tabela 1 - ICMS no Simples Nacional

EMPRESA X				
SIMPLES NACIONAL				
Mês de Referência	Receita Bruta	Soma	ICMS %	ICMS Devido
jan/20	104.116,69	104.116,69	1,36%	1.415,99
fev/20	96.884,94	201.001,63	1,48%	1.431,22
mar/20	83.624,36	284.625,99	1,77%	1.482,19
abr/20	44.742,61	329.368,60	1,87%	836,16
mai/20	118.479,18	447.847,78	2,15%	2.542,26
jun/20	153.026,40	600.874,18	2,41%	3.687,59
jul/20	140.685,55	741.559,73	2,57%	3.612,89
ago/20	210.751,65	952.311,38	2,79%	5.886,30
set/20	161.602,66	1.113.914,04	2,91%	4.699,13
out/20	328.482,01	1.442.396,05	3,06%	10.057,90
nov/20	314.639,38	1.757.035,43	3,16%	9.928,48
dez/20	349.147,16	2.106.182,59	3,40%	11.877,79

Fonte: Autores

Como o cálculo pelo regime do Simples Nacional foi realizado sem os dados do ano anterior, quando a empresa já estava em atividade, o cálculo não reflete o valor real a ser pago pela empresa no ano em questão, mas não inviabiliza o objetivo proposto pelo presente trabalho.

7.2 Regime de apuração normal

Já para os regimes do Lucro Presumido e Lucro Real, conforme citado anteriormente, o ICMS é calculado pelo regime normal de apuração. Desta maneira, inicialmente foram calculados os créditos gerados pelas compras da empresa analisada. Como se trata de uma empresa do Estado de São Paulo e as notas fiscais de entrada não estavam disponíveis, considerou-se que todas as aquisições foram realizadas dentro do Estado, adotando-se a alíquota interna de 18%.

Tabela 2 - Créditos ICMS

APURAÇÃO NORMAL - CRÉDITOS		
Mês de Referência	Fornecedores	Créditos
jan/20	56.137,34	10.104,72
fev/20	65.433,34	11.778,00
mar/20	62.235,50	11.202,39
abr/20	53.027,86	9.545,01
mai/20	8.988,04	1.617,85
jun/20	25.903,66	4.662,66
jul/20	123.821,28	22.287,83
ago/20	154.647,77	27.836,60
set/20	255.010,63	45.901,91
out/20	155.201,20	27.936,22
nov/20	177.738,92	31.993,01
dez/20	53.942,60	9.709,67

Fonte: Autores

As notas fiscais de saída também não foram disponibilizadas, mas foi fornecido um relatório com as vendas realizadas pela empresa no primeiro semestre de 2020. Com base nele, foi calculado o volume de vendas realizadas para cada Estado neste período e aplicado o mesmo percentual ao total de vendas do ano para aplicação das respectivas alíquotas interestaduais.

Para se chegar ao ICMS devido neste regime de apuração, inicialmente aplicou-se a alíquota interna de 18% à receita bruta obtida no período analisado. Do resultado obtido, foram abatidos os créditos anteriormente calculados. Nos meses de abril e setembro os créditos foram superiores ao ICMS do mês. Os saldos remanescentes, de R\$ 1.491,35 e R\$ 16.813,43 respectivamente, foram sanados em seus meses subsequentes. Por fim, foi somado o valor do ICMS Difal.

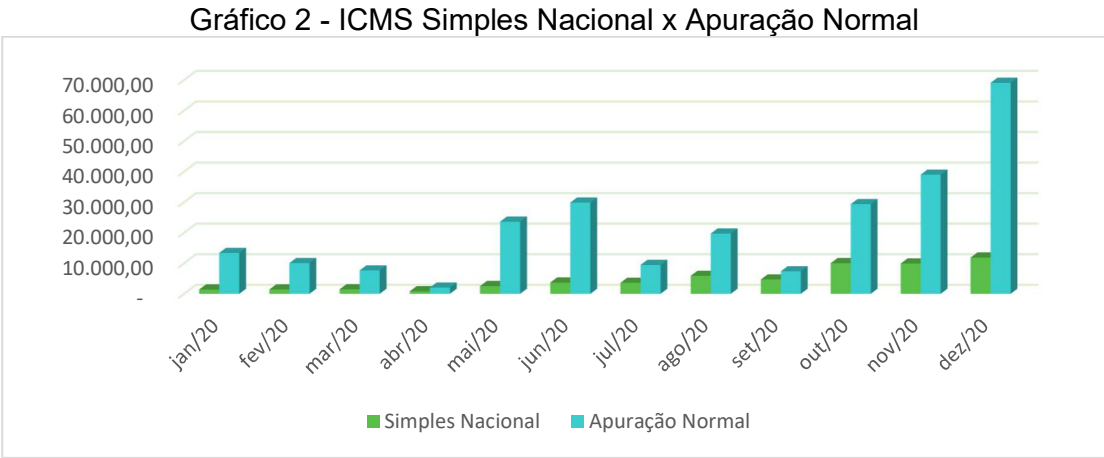
Tabela 3 - ICMS Apuração Normal
EMPRESA X

APURAÇÃO NORMAL - LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL					
Mês de Referência	Receita Bruta	ICMS	Saldo ICMS após Desconto dos Créditos	ICMS Difal	ICMS Devido
jan/20	104.116,69	18.741,00	8.636,28	4.752,15	13.388,43
fev/20	96.884,94	17.439,29	5.661,29	4.422,07	10.083,36
mar/20	83.624,36	15.052,38	3.849,99	3.816,82	7.666,82
abr/20	44.742,61	8.053,67	0,00	2.042,16	2.042,16
mai/20	118.479,18	21.326,25	18.217,06	5.407,69	23.624,75
jun/20	153.026,40	27.544,75	22.882,09	6.984,51	29.866,60
jul/20	140.685,55	25.323,40	3.035,57	6.421,24	9.456,81
ago/20	210.751,65	37.935,30	10.098,70	9.619,23	19.717,93
set/20	161.602,66	29.088,48	0,00	7.375,95	7.375,95
out/20	328.482,01	59.126,76	14.377,11	14.992,74	29.369,85
nov/20	314.639,38	56.635,09	24.642,08	14.360,93	39.003,01
dez/20	349.147,16	62.846,49	53.136,82	15.935,95	69.072,77

Fonte: Autores

7.3 Comparativo

De acordo com os dados analisados, foi construído o gráfico abaixo para demonstrar a diferença dos valores obtidos em cada regime de apuração.



Fonte: Autores

Como é possível observar, o valor obtido de tributo a ser pago ao se implementar o Regime de Tributação Simples Nacional foi significativamente menor se comparado ao valor do Regime de Apuração Normal, que abrange tanto Lucro Presumido quanto Lucro Real, mesmo com o abatimento dos créditos.

Sabemos que o Simples Nacional não pode ser livremente escolhido, sendo necessário estar dentro dos critérios exigidos; e que tem por objetivo simplificar o recolhimento de tributos e favorecer o crescimento das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, sendo conseqüentemente menos oneroso. Mas, com base nos dados analisados, é possível ter melhor dimensão de como o resultado de uma empresa pode ser impactado de forma significativa a partir do modelo de tributação escolhido. O tributo a ser pago pelo Regime de Apuração Normal foi, em média, 5 vezes maior quando comparado ao Regime Simples Nacional.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A complexidade do sistema tributário brasileiro acaba por gerar muitas dúvidas ao empreendedor, em especial para as pequenas empresas. Entretanto, entendê-lo é fundamental para garantir a saúde financeira da entidade. Por meio de um bom planejamento tributário é possível reduzir significativamente, de maneira lícita, o ônus gerado pelos impostos devidos.

Sendo um dos principais impostos aplicados atualmente, o ICMS apresenta uma série de regras e especificações e deve receber atenção especial. A escolha entre os Regimes Tributários: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real impactará diretamente o valor deste tributo a ser repassado aos estados e, conseqüentemente, o lucro da empresa.

Ao observar as possíveis diferenças geradas no valor do tributo a ser pago, de acordo com a aplicação de cada um dos regimes de apuração disponíveis, é possível elucidar o efeito deste imposto em cada cenário.

De acordo com os dados analisados foi possível observar que o Regime Simples Nacional resultou em uma diferença expressiva no valor a ser pago, quando comparado ao Regime de Apuração Normal, que abrange tanto Lucro Presumido quanto Lucro Real.

O ICMS é apenas um dos quesitos a ser analisado para um bom planejamento tributário, bem como para a escolha correta do Regime Tributário a ser utilizado. O presente trabalho tem por objetivo demonstrar a variação do Imposto de Circulação de Mercadoria e Serviços de acordo com o regime adotado por ser um imposto bastante oneroso e abrangente e de complexa aplicação.

Apesar de os objetivos inicialmente propostos terem sido atingidos, a ausência dos dados relativos ao ano de 2019 e das notas fiscais de entrada e saída limitou a aplicação da pesquisa por não expressar com exatidão o imposto a ser pago por esta entidade no ano analisado.

Como sugestão para pesquisas futuras, propõe-se a análise do impacto de outros tributos no resultado da entidade, em especial os que apresentam diferenças entre os Regimes Lucro Presumido e Lucro Real, como por exemplo do PIS e COFINS.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Delner do Carmo. **ICMS**: destinação da arrecadação nas transações pelo comércio eletrônico: ecommerce. Ecommerce. 2016. Disponível em: <http://repositorio.saolucas.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/1933/Delner%20Do%20Carmo%20Azevedo%20-%20ICMS%20Destina%C3%A7%C3%A3o%20da%20Arrecada%C3%A7%C3%A3o%20nas%20Transa%C3%A7%C3%B5es%20pelo%20Com%C3%A9rcio%20Eletr%C3%B4nico%20-%20Ecommerce.pdf?sequence=1>. Acesso em: 14 maio 2021.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de setembro de 2018**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Brasília, Art. 6º. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 16 jun. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 123**: Republicação em atendimento ao disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm#art13. Acesso em: 10 jun. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 87**. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.817, de 27 de novembro de 1998**. Art. 14. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm. Acesso em: 12 jun. 2021.

CNC diminui para 3,5% estimativa de crescimento do varejo em 2021. 2021. Disponível em: <https://www.portaldocomercio.org.br/noticias/cnc-diminui-para-35-estimativa-de-crescimento-do-varejo-em-2021/321001>. Acesso em: 25 maio 2021.

FONSECA, Alberico Santos. ICMS no comércio eletrônico. **Revista Jurídica Faculdade Paraibana - FAP**, Paraiba, p. 84-101, dez. 2010. Disponível em: encurtador.com.br/bktQU. Acesso em: 10 jul. 2021.

SOUZA, L. M.; HENRIQUE, M. R.; SAPORITO, A.; SILVA, S. B. Impacto do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços no E-commerce de um MPE. **RGSN - Revista Gestão, Sustentabilidade e Negócios**, Porto Alegre, v. 12, n.1, p. 66-85, jun. 2024.

FONSECA, U. J. et al. Planejamento Estratégico Tributário: um estudo de caso em empresa do ramo varejista. **Revista Multidisciplinar e de Psicologia**, 2017, v. 11, n. 37, p. 362-364. Acesso em: 12 maio 2021.

GOUVÊA, M. A. et al. Avaliação das relações entre receita tributária e desenvolvimento econômico e social dos grupos 3, 4 e 5 de municípios paulistas, segundo o IPRS: uso da análise multivariada de variância. **Revista Eletrônica de Administração**, [s. l], v. 16, n. 2, p. 1-1, ago. 2010. Disponível em: <https://www.seer.ufrgs.br/read/article/view/38846/25020>. Acesso em: 15 jun. 2021.

GOMES, Allan Munhoz. **As alterações trazidas pela Lei Complementar nº 155/2016**: a lei complementar 155/2016 traz importantes mudanças à lei complementar 123/2006 (lei do simples nacional). A Lei Complementar 155/2016 traz importantes mudanças à Lei Complementar 123/2006 (Lei do Simples Nacional). 2017. Disponível em: <https://allanmunhozgomes.jusbrasil.com.br/artigos/523838137/as-alteracoes-trazidas-pela-lei-complementar-n-155-2016>. Acesso em: 14 jun. 2021.

IBPT. **IBPT lança o PAI - ferramenta para auxiliar o Micro e Pequeno negócio**. 2014. Disponível em: <https://ibpt.com.br/ibpt-lanca-o-pai-ferramenta-para-auxiliar-o-micro-e-pequeno-negocio/#:~:text=A%20complexidade%20tribut%C3%A1ria%20e%20burocracias,14%2C43%25%20das%20empresas..> Acesso em: 13 maio 2021.

LOPES, C. et al. **Planejamento tributário**: estudo de caso sobre lucro presumido e lucro real. 2017. Disponível em: <file:///C:/Users/RENATA%20CHARTUNI/Downloads/1757-13275-1-PB.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2021.

MARTINS, Renato Crivelli; BONADIO, Márcia Regina Cavalcante. Apuração do ICMS nos regimes de tributação lucro real, lucro presumido e simples nacional. **Uniesp**, Ms, v. 0, n. 0, p. 1-1, 2008. Disponível em: http://uniesp.edu.br/sites/_biblioteca/revistas/20170602115611.pdf. Acesso em: 10 jan. 2022.

MELO, Iran Maia de. **A função predominante do ICMS**. 2014. Disponível em: <https://openrit.grupotiradentes.com/xmlui/bitstream/handle/set/2848/IRAN%20MAIA%20DE%20MELO.pdf?sequence=1>. Acesso em: 15 jun. 2021.

MENDONÇA, Hebert Garcia. E-commerce. **Revista Inovação, Projetos e Tecnologias - IPTEC**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 2, p. 241, dez. 2016. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/iptec/article/view/9361/4128>. Acesso em: 18 jun. 2021.

MINATO, Maki. **Guerra Fiscal**: ICMS e o comércio eletrônico. 2014. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-18092015-140610/publico/ICMS.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2021.

OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. Diferencial de alíquotas do ICMS: questões controvertidas do convênio ICMS 93/2015. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Alagoas, v. 145, n. 28, p. 11-12, 06 mar. 2021. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/315/149>. Acesso em: 16 jun. 2021.

SOUZA, L. M.; HENRIQUE, M. R.; SAPORITO, A.; SILVA, S. B. Impacto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços no E-commerce de um MPE. **RGSN - Revista Gestão, Sustentabilidade e Negócios**, Porto Alegre, v. 12, n.1, p. 66-85, jun. 2024.

OLIVEIRA, Maurício Teixeira de. **A importância da contabilidade no processo de decisão entre lucro real e lucro presumido**. 2009. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-06052009-124850/publico/Mauricio_Mestrado.pdf. Acesso em: 20 jul. 2021.

ORTENCE, Jéssica Miranda da Silva. **Planejamento tributário sobre a folha de pagamento: uma análise comparativa entre lucro real, lucro presumido e simples nacional**. 2018. Disponível em: https://bdm.ufmt.br/bitstream/1/353/1/TCC_2018_Jessica%20Miranda%20da%20Silva%20Ortence.pdf. Acesso em: 14 jun. 2021.

PAES, Nelson Leitão. Simples Nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. **Nova Economia**, [s. l], v. 24, n. 3, p.551-551, set. 2014. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/neco/a/m9QcrPVXVKSLWnDjcRmY3qf/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 13 jun. 2021.

PELLEGRIN, Cedenir José de. **Tributação no comércio eletrônico**. Disponível em: <file:///C:/Users/RENATA%20CHARTUNI/OneDrive/Imagens/tributa%C3%A7%C3%A3o%20com.%20ele..pdf>. Acesso em: 15 jun. 2021.

RAMADAS, João Olivier da Costa. **A tributação da economia digital: o iva no e-commerce. o IVA no e-commerce**. 2019. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/30389/1/A%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20da%20economia%20digital%20-%20Jo%C3%A3o%20Olivier%20da%20Costa%20Ramadas.pdf>. Acesso em: 14 maio 2021.

RECEITA FEDERAL. **O que é o Simples Nacional?** Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>. Acesso em: 12 jun. 2021.

RECEITA FEDERAL. **Resolução CGSN Nº 140**. Brasília, Anexo I. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=92278>. Acesso em: 19 jan. 2022.

RIN, Lucas Gianinni Ramos da; CERVINO, Rodrigo Vilhena. **Aspectos tributários sobre o mercado de e-commerce e seus efeitos**. 2018. Disponível em: <http://repositorio.poli.ufrj.br/monografias/monopoli10027836.pdf>. Acesso em: 14 maio 2021.

RODRIGUES, Ana Paula Antunes. **Análise tributária: um estudo de caso comparativo entre diferentes regimes de tributação**. 2018. Disponível em: <http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/6533/1/ANA%20PAULA%20ANTUNES%20RODRIGUES.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2021.

RONCAGLIA, Marcelo Marques; Pinheiro Neto, Gabriela Conca do. **A responsabilização tributária das plataformas de marketplace no Brasil**. 2020. Disponível em: <https://www.proquest.com/docview/2427194358?pq-origsite=gscholar&fromopenview=true>. Acesso em: 15 jun. 2021.

SOUZA, L. M.; HENRIQUE, M. R.; SAPORITO, A.; SILVA, S. B. Impacto do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços no E-commerce de um MPE. **RGSN - Revista Gestão, Sustentabilidade e Negócios**, Porto Alegre, v. 12, n.1, p. 66-85, jun. 2024.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Repasse do ônus econômico de tributos diretos: a controvérsia sobre o PIS e a COFINS das companhias telefônicas**. 2007. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Repasse-do-onus-economico-de-tributos-diretos-a-controversia-sobre-o-pis-e-a-cofins-das-companhias-telefonicas.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2021.

SILVA, Marta E. F.; OLIVEIRA, Fábio Machado. **O comércio eletrônico como ferramenta de vendas no mercado**. 2019. Disponível em: <file:///C:/Users/RENATA%20CHARTUNI/Downloads/714-1469-1-SM.pdf>. Acesso em: 25 maio 2021.

SOUZA, Edilson Cardoso de. **Os impactos dos regimes tributários sobre o resultado dos exercícios**. 2016. Disponível em: [file:///C:/Users/RENATA%20CHARTUNI/Downloads/5386-14379-1-PB%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/RENATA%20CHARTUNI/Downloads/5386-14379-1-PB%20(1).pdf). Acesso em: 14 maio 2021.

TEIXEIRA, Cleber Monteiro. **O impacto dos tributos indiretos na administração das empresas**. 2010. Disponível em: <https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/66812/CLEBER%20MONTEIRO%20TEIXEIRA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 14 maio 2021.

TRANCOZO, Leandro Cardoso. **Novas regras de arrecadação do ICMS no comércio eletrônico e o impacto na arrecadação do estado de São Paulo**. 2017. Disponível em: http://dspace.insper.edu.br/xmlui/bitstream/handle/11224/2453/LEANDRO%20CARDOSO%20TRANCOZO_Trabalho.pdf?sequence=1. Acesso em: 25 maio 2021.

ZANATTA, Dílson; MARONI NETO, Ricardo. **Algumas considerações sobre o planejamento tributário: uma comparação por meio de simulação entre o Simples, o Lucro Presumido e o Lucro Real**. 2015. Disponível em: <file:///C:/Users/RENATA%20CHARTUNI/Downloads/2572.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2021.