

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

INGRYDE SOARES COSTA

**DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS: UM ESTUDO DE CASO SOBRE A MAJORAÇÃO
DAS ALÍQUOTAS DO ICMS EM 2023 EM UMA EMPRESA DO SEGMENTO DE
COMÉRCIO DE PRODUTOS ESTÉTICOS DO SUL CATARINENSE**

CRICIÚMA

2023

INGRYDE SOARES COSTA

**DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS: UM ESTUDO DE CASO SOBRE A MAJORAÇÃO
DAS ALÍQUOTAS DO ICMS EM 2023 EM UMA EMPRESA DO SEGMENTO DE
COMÉRCIO DE PRODUTOS ESTÉTICOS DO SUL CATARINENSE**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof. (a) Dr. João Vanio Mendonça Cardoso

CRICIÚMA

2023

INGRYDE SOARES COSTA

**DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS: UM ESTUDO DE CASO SOBRE A MAJORAÇÃO
DAS ALÍQUOTAS DO ICMS EM 2023 EM UMA EMPRESA DO SEGMENTO DE
COMÉRCIO DE PRODUTOS ESTÉTICOS DO SUL CATARINENSE**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 22 de novembro 2023. (data da defesa)

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. João Vanio Mendonça Cardoso - (UNESC) - Orientador

Prof. Dr. Silvio Parodi Oliveira Camilo - (UNESC)

Prof. Esp. Ademir Borges - (UNESC)

Dedico esse trabalho a minha família que sempre acreditou em mim.

E ao meu orientador que me deu todo o suporte para a execução do trabalho.

AGRADECIMENTOS

Durante os nove semestres de estudo, com toda certeza tive pessoas muito iluminadas no meu caminho, pessoas que contribuíram para minha evolução até aqui.

Primeiramente gostaria de agradecer a Deus por me proporcionar esse momento, sem ele não seria possível.

Gostaria de agradecer também a toda minha família que sempre estiveram dispostos a me ajudar quando precisei e nunca desistiram de mim. Em especial a minha mãe Maria Betânia que me ensinou a ser íntegra e honesta.

Não poderia deixar de expressar a minha gratidão ao meu professor orientador, Dr. João Vanio Mendonça Cardoso, que sempre esteve disposto a me ajudar e sanar minhas dúvidas ao longo do trabalho. Obrigado por toda a paciência e apoio durante esse processo, com certeza foi fundamental.

Por fim gostaria de agradecer também a todos os professores da UNESC, que tiveram um papel fundamental no meu percurso até aqui.

**“Por mais brilhante que a estratégia seja,
você deve sempre olhar para os resultados.”**

Winston Churchill



DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS: UM ESTUDO DE CASO SOBRE A MAJORAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO ICMS EM 2023 EM UMA EMPRESA DO SEGMENTO DE COMÉRCIO DE PRODUTOS ESTÉTICOS DO SUL CATARINENSE

Ingryde Soares Costa¹

João Vanio Mendonça Cardoso²

RESUMO: Com o aumento das vendas pela internet, o diferencial de alíquotas se tornou um dos assuntos mais comentados entre os contribuintes do imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). O valor recolhido entre a diferença da alíquota interna e a interestadual sofreu inúmeras mudanças nos últimos anos, assim como as alíquotas internas de alguns Estados, o que tem relação direta com o diferencial de alíquotas (DIFAL). Esta pesquisa tem por objetivo evidenciar os principais impactos causados pelo DIFAL em uma empresa do segmento comercial no ano de 2023, após a majoração da alíquota interna do ICMS em alguns Estados. Com vistas a atender o objetivo proposto, a pesquisa teve uma abordagem qualitativa e quantitativa, se caracteriza como descritiva e quanto a estratégia de pesquisa, trata-se de um estudo de caso. Como principais resultados, constatou-se que a legislação do DIFAL sofre constantes alterações e é importante o acompanhamento desta legislação pelas empresas. Evitando assim prejuízos financeiros e a precificação correta para as vendas. Como impactos a empresa teve um desembolso maior de DIFAL, como também teve que precificar novamente seus produtos, entre outros impactos que foram causados devido a majoração das alíquotas.

PALAVRAS – CHAVE: Tributos estaduais; DIFAL; Vendas a não contribuintes.

AREA TEMÁTICA: Tema 05 – Contabilidade Tributária

1 INTRODUÇÃO

O imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), é competência dos Estados e Distrito Federal, é um imposto de natureza não cumulativa. O ICMS está previsto no artigo 155, II, da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988). Considerado um dos impostos com a maior carga tributária que existe atualmente, gerando assim uma certa disputa entre as unidades federadas (FAZOLI *et al.*, 2018).

¹ Acadêmica do curso de Ciências Contábeis da UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.

² Professor do curso de Ciências Contábeis, UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.



Por se tratar de um imposto de competência estadual, cada estado tem a autonomia de decidir a alíquota interna ou até mesmo os incentivos fiscais. Capaz de fomentar a implantação de novas empresas no estado e conseqüentemente a geração de empregos a população, o que contribui para o desenvolvimento dos mesmos (FAZOLI *et al.*, 2018).

Em 2015 foram publicados a Emenda Constitucional 87/2015 e o Convênio ICMS 93, onde se deu início a cobrança do diferencial de alíquotas (WERNECK; COELHO, 2019). O DIFAL incide sobre vendas a não contribuintes de outra unidade federativa e em compras interestaduais. E desde 2015 vêm surgindo atualizações legislativas em relação a cobrança do DIFAL (WERNECK; COELHO, 2019).

A partir da instituição do diferencial de alíquotas, vem ocorrendo mudanças frequentes, tanto em relação a cobrança do DIFAL, quanto em relação as alíquotas internas do ICMS das unidades federadas, que também sofrem alterações. Essas mudanças impactam diretamente no contribuinte que tem a maior parte de suas vendas, destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS (SILVA; CLAUDINO, 2022).

Com o decorrer dos anos a legislação do DIFAL foi se aperfeiçoando, a fim de esclarecer alguns pontos que ainda não estavam compreensíveis. Após o Supremo Tribunal Federal (STF) definir a Emenda 87/2015 como inconstitucional, no ano de 2022 foi publicada a Lei Complementar 190/2022, que regulamenta a cobrança do diferencial de alíquotas (SILVA; CLAUDINO, 2022). Tornando-se necessário uma melhor compreensão dos reflexos para empresas.

Diante do exposto, surge a seguinte questão pesquisa: Quais os impactos causados pelo DIFAL em uma empresa do segmento de comercio a partir da majoração da alíquota interna do ICMS em alguns Estados brasileiro em 2023?

A partir deste questionamento se tem como objetivo geral evidenciar os principais impactos causados no DIFAL em uma empresa do segmento comercial no ano de 2023, após a majoração da alíquota interna do ICMS em alguns Estados.

Para atingir o objetivo geral foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: i) identificar os Estados que tiveram a majoração da alíquota do ICMS em 2023; ii) calcular o efeito desta majoração; iii) comparar o recolhimento de ICMS, por meio do DIFAL para outros estados e para Santa Catarina.

Este estudo se justifica, pelo ponto de vista teórico, pois contribui com a ampliação de estudos, e percebe-se que o diferencial de alíquotas é um tema que vem trazendo vários questionamentos e sofrendo inúmeras alterações nos últimos anos. No ponto de vista prático esse estudo trará informações e esclarecimentos relevantes aos interessados no assunto. Do ponto de vista social este estudo também será de suma importância, visto que aborda o diferencial de alíquotas e o recolhimento de ICMS, que é um tributo de relevância para Estados e municípios quanto ao retorno e aplicação dos recursos.

A estrutura deste estudo se inicia pela introdução, que é composta pela contextualização do tema e a problematização. A segunda seção é estruturada com a fundamentação teórica, que apresentará o embasamento teórico das questões abordadas. A terceira seção refere-se aos procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. Na quarta e quinta seção será evidenciado os resultados que foram encontrados com o estudo e as considerações finais, respectivamente.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA



Na presente seção será abordada a fundamentação teórica dos assuntos que o diferencial de alíquotas abrange, entre eles: os tributos e as obrigações tributárias e o ICMS.

Por fim foi descrito a respeito do contexto histórico e legal do diferencial de alíquotas, contendo as alterações e bases legais pertinentes.

2.1 TRIBUTOS

O Sistema Tributário Nacional no Brasil é regido por uma estrutura básica definida no Código Tributário Nacional (Lei Complementar nº 5.172/66) e uma série de regras previstas na Constituição Federal de 1988. A Constituição desempenha um papel fundamental (PÊGAS, 2022).

A constituição Federal estabelece a competência tributária de cada ente estatal, impõe limitações constitucionais ao poder de tributar, delineando princípios e restrições. A constituição também determina como as receitas tributárias serão repartidas entre os diversos entes estatais (PÊGAS, 2022). Por meio do artigo 195, a constituição traz a respeito de outras disposições tributárias, como disposições transitórias etc. (PÊGAS, 2022).

O Sistema Tributário Nacional brasileiro, é considerado desequilibrado, pois o Brasil está entre os 20 países com a maior carga tributária, escolhendo determinados setores, e tributando itens de consumo. Para que seja considerado um sistema equilibrado, deve ser levado em consideração três fatores: renda, consumo, e propriedade, o que não é visto no Sistema Tributário do Brasil (GONDIM FILHO, 2018).

A renda e os ganhos de capital são minimamente tributados, enquanto os itens essenciais de maior consumo da população possuem inúmeros impostos embutidos, o que de certa forma afeta a qualidade de vida da população brasileira. Para que se proceda à justiça fiscal, o sistema tributário nacional deveria utilizar da lógica, de quem tem mais, paga mais, e quem tem menos, paga menos, reduzindo a desigualdade social (GONDIM FILHO, 2018).

A cobrança do tributo está vinculada a alguma atividade administrativa, todo cidadão e empresa tem obrigação de dispor de parte de sua renda para pagar tributos. Esses valores recolhidos são utilizados para arcar os custos das atividades administrativas do estado como também os benefícios da vida em sociedade como por exemplo: segurança pública, educação etc. (CREPALDI, 2019).

Oliveira (2013) elucida que o tributo é de natureza compulsória, pois uma de suas essências é a obrigatoriedade, desde que o fato gerador aconteça, você está obrigado a recolher de forma pecuniária, além disso ele só incidirá sobre atos lícitos. O autor ainda descreve que a cobrança dos tributos cabe somente a administração pública que deverá agir de acordo com a legislação, e não de acordo com seus entendimentos pessoais.

Fundamentada por meio do art. 145 da Constituição Federal de 1988 e no art. 5º do Código Tributário Nacional, a teoria pentapartite estabelece a existência de cinco espécies tributárias: taxas, impostos, empréstimos compulsórios, contribuições de melhorias e contribuições especiais (SOUSA, 2018).

As taxas estão vinculadas a algum serviço que o estado presta ao contribuinte, ou seja, tem uma contraprestação do estado vinculada, onde pode-se citar: alvarás, seja eles de funcionamento, construção etc., taxa de iluminação pública ou coleta de lixo. Em relação aos impostos, não existe uma contraprestação ligada a



eles, basta que seja realizada alguma situação que a lei determine que seja fato gerador para o recolhimento de impostos (SOUSA, 2018). Os empréstimos compulsórios ocorrem em casos de extrema urgência, como por exemplo calamidade pública, guerra externa, ou algum investimento público de caráter urgente, quando a união institui que a iniciativa privada lhe empreste recursos para essas situações urgentes. No caso das contribuições de melhorias, os próprios contribuintes contribuem financeiramente em uma obra pública. As contribuições sociais, incidem sobre a folha de pagamento, faturamento ou lucro das instituições, como por exemplo: o instituto nacional da seguridade social (INSS), que incide sobre a folha de pagamento, a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) que é incidente sobre o lucro das empresas, o programa de integração ao setor público (PIS) e a contribuição para o fundo de investimento social (COFINS), que incidem sobre o faturamento das empresas (SOUSA, 2018).

Para cada um dos tributos, há uma legislação que retrata as situações que irão caracterizar o fato gerador. Por meio do fato gerador, surge a obrigação tributária, que pode ser obrigação tributária principal, ou obrigação tributária acessória (ANDRADE; LINS; BORGES, 2015).

Na obrigação tributária existe o sujeito ativo e o sujeito passivo. O sujeito ativo é caracterizado por uma pessoa jurídica de direito público interno, que pode ser a União, Distrito Federal, Estados ou municípios. Já o sujeito passivo seria quem praticou o fato gerador que resultou na obrigação tributária, seja ela principal ou acessória (ANDRADE; LINS; BORGES, 2015).

A obrigação tributária principal, pode ser descrita como o ato do pagamento do tributo, já a obrigação tributária acessória, é um meio de demonstrar de qual forma a empresa chegou no valor recolhido, como também de fiscalização e controle por parte da União, Distrito Federal, Estados ou Municípios (ANDRADE; LINS; BORGES, 2015).

As obrigações Tributárias acessórias têm como um dos principais objetivos, a fiscalização de tributos, pode-se utilizar como exemplo, a emissão de notas fiscais como também o envio de declarações em programas criados pela Receita Federal. A obrigação tributária acessória poderá ser transformada em obrigação tributária principal, quando ocorrer um pagamento de multa por ausência de entrega de alguma obrigação acessória (OLIVEIRA, 2013).

O EFD ICMS IPI ou SPED Fiscal, como é popularmente conhecido, contém as informações dos impostos: ICMS e imposto sobre produtos industrializados (IPI). É um arquivo digital que contém dados sobre as notas fiscais emitidas que foram escrituradas no período. Também é demonstrado as apurações destes impostos, entre outras informações de interesse do fisco das unidades federadas e da Receita Federal (RFB, 2023).

Existe uma legislação geral do SPED Fiscal, como também uma legislação específica para cada estado, visto que o ICMS é um imposto de responsabilidade estadual e a declaração deve ser enviada uma vez no mês (RFB, 2023).

2.2 ICMS



O ICMS é considerado um dos impostos mais importante dentro da legislação tributária brasileira, de competência dos Estados e do Distrito federal. O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria e sobre prestação de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, está previsto na constituição federal de 1988 no artigo 155 (WERNECK; COELHO, 2019).

O ICMS é um imposto de natureza não cumulativa e poderá ser seletivo com determinados produtos, podendo ter a alíquota maior, para produtos considerados não essenciais ou supérfluos e a alíquota menor para produtos essenciais. Para produtos importados a alíquota do ICMS interestadual utilizada é de 4%, porém dependendo da quantidade de importação e do produto importado, essa alíquota poderá ter sua aplicação afetada (SOUSA, 2018).

Ainda segundo Souza (2018), os Estados brasileiros têm a liberdade para definir as alíquotas internas de ICMS. Sendo que as alíquotas internas variam de 17% a 21%, conforme demonstrado na Figura 1.

Figura 1 – Alíquotas internas e interestaduais

ORIGEM	DESTINO																											
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MG	MS	MT	PA	PB	PE	PI	PR	RJ	RN	RO	RR	RS	SC	SE	SP	TO	EX
AC	19	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AL*	12	20*	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AM	12	12	20	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
BA	12	12	12	12	19	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
CE	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
DF	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	20	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	4
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	19	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	21	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	7	7	7	7	19	12	7	7	7	12	7	7	12	7	4	
RJ*	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	7	7	7	7	12	20*	7	7	7	12	7	7	12	7	4	
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	20	12	12	12	12	12	12	12	4	
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17,5	12	12	12	12	12	4	
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	20	12	12	12	12	12	4	
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	7	7	7	7	12	12	7	7	7	17	12	7	12	7	4	
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	7	7	7	7	12	12	7	7	7	17	12	7	12	7	4	
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	19	12	4	
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	7	7	7	7	12	12	7	7	7	12	7	18	7	4		
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	20	4		
EX	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	

Fonte: RICMS (2023)

Em relação as alíquotas interestaduais, elas são definidas pelo Senado Federal e elas variam entre 7% e 12% (SOUSA, 2018). Conforme demonstrado no Quadro 1.

Quadro1: Alíquotas Interestaduais

Região do Estado de Origem	Região do Estado de Destino	Alíquota
Norte, Nordeste, Centro-Oeste ou Espírito Santo	Qualquer Região do País	12%
Sul ou Sudeste, exceto Espírito Santo	Norte, Nordeste, Centro-Oeste ou Espírito Santo	7%
Sul ou Sudeste, exceto Espírito Santo	Sul ou Sudeste, exceto Espírito Santo	12%

Fonte: Elaborado pela autora (2023)

Considerado um imposto “embutido”, o ICMS compõe sua própria base de cálculo. O IPI não fará parte da base de cálculo do ICMS, quando a operação for entre contribuintes e os produtos forem destinados a industrialização ou a comercialização (SOUSA, 2018).



No ano de 2022 o comitê nacional de secretários de fazenda dos Estados e do Distrito Federal (COMSEFAZ), divulgou uma pesquisa que calcula a alíquota modal hipotética para manter a capacidade fiscal dos Estados brasileiros (COMFAZ, 2022). Isso porque no ano de 2022 foram aprovadas as leis complementares 192/2022 e 194/2022, leis que limitam a tributação do ICMS em determinados produtos, como por exemplo: combustíveis e energia elétrica (COMFAZ, 2022).

Como essas leis impactaram fortemente na arrecadação do ICMS para os Estados, seria necessário um reequilíbrio fiscal, para que os entes subnacionais, não enfrentassem um cenário crítico no ano de 2023 (COMFAZ, 2022). Sendo assim no ano de 2023 alguns Estados da federação optaram por majorar as alíquotas internas de ICMS, conforme demonstrado no quadro 2.

Quadro 2: Estados que aumentaram a alíquota interna do ICMS em 2023

UF	Publicação	Legislação	Alíquota Anterior	Alíquota Nova	Vigência
AC	27/12/2022	LC Estadual nº 422	17%	19%	01/04/2023
AL	21/12/2022	Lei Estadual nº 8.779	17%	19%	01/04/2023
AM	29/12/2022	LC Estadual nº 242	18%	20%	01/04/2023
BA	22/12/2022	Lei Estadual nº 14.527	18%	19%	22/03/2023
MA	23/12/2022	Lei Estadual nº 11.867	18%	20%	01/04/2023
PA	16/12/2022	Lei Estadual nº 9.755	17%	19%	16/03/2023
PR	13/12/2022	Lei Estadual nº 21.308	18%	19%	13/03/2023
PI	08/12/2022	LC Estadual nº 269	18%	21%	08/03/2023
RN	24/12/2022	Lei Estadual 11.314	18%	20%	01/04/2023
RR	30/12/2022	Lei Estadual nº 1.767	17%	20%	30/03/2023
SE	20/12/2022	Lei Estadual nº 9.120	18%	19%	20/03/2023
TO	29/12/2022	Medida Provisória nº 33	18%	20%	01/04/2023

Fonte: Elaborado pela autora (2023)

No dia 30 de março, o estado de Sergipe voltou atrás na alíquota definida, diminuindo a alíquota que seria de 22% para 19%, com início da vigência em 1º de abril, com intuito de fortalecer a competitividade das empresas Sergipanas com os outros Estados do Brasil (SERGIPE, 2023).

2.3 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS

Com o decorrer dos anos, o comércio eletrônico foi aumentando cada vez mais no Brasil, devido principalmente ao aumento na utilização da internet e redes sociais. Muitas pessoas passaram a adquirir produtos de outros Estados brasileiros, diferente do seu estado de origem (REZENDE, 2019).

Por meio da internet pode-se encontrar diversificados tipos, modelos e uma gama de produtos. O que fez o *e-commerce* ter um grande salto com o passar dos anos, devido principalmente a essa facilidade. Com isso os grandes polos que na maioria das vezes estavam situados nas regiões mais desenvolvidas, como Sul e Sudeste do país, saíram mais beneficiados com estas transações (REZENDE, 2019).

Quando ocorria a venda a não contribuinte de outro estado, todo o valor do ICMS era recolhido para o estado de origem da mercadoria. Portanto todo o valor do ICMS permanecia nas regiões mais desenvolvidas, enquanto os Estados destinatários



ficavam em desvantagem. Isso acabou desencadeando uma guerra fiscal entre os Estados (REZENDE, 2019).

Com o início da guerra fiscal entre os Estados, surgiu o Protocolo do ICMS 21/11. Por meio da união de 20 estados, através da aprovação no conselho nacional de política fazendária (CONFAZ), estabelecendo a alocação de uma porção do ICMS ao estado em que residia o comprador ou destinatário (PEGAS, 2022). Segundo o protocolo 21/11, em todas as vendas realizadas de forma não presencial a consumidores finais, não contribuintes do ICMS, deveria os Estados destinatários ficarem com uma parcela do imposto (REZENDE, 2019).

Além disso até mesmo os Estados não signatários, que não faziam parte deste protocolo, teriam que cumprir com as exigências dele. Ferindo assim o conteúdo constitucional, pois o protocolo só poderia aplicar-se aos Estados signatários (REZENDE, 2019). Desta forma o Protocolo 21/11 foi declarado como inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Apenas uma Emenda Constitucional poderia alterar a Constituição federal. Portanto para alterar os aspectos da cobrança do ICMS, foi elaborada a proposta da EC 197/2012, que posteriormente se transformou na EC 87/2015 (REZENDE, 2019).

A Emenda Constitucional (EC) 87/2015, trouxe alterações significativas quanto ao DIFAL, anteriormente a emenda, era aplicado a alíquota interestadual apenas a contribuintes do ICMS, quando era realizado vendas a não contribuintes era utilizado a alíquota interna do remetente (PEGAS, 2022). Após a Emenda Constitucional 87/2015, a alíquota interestadual seria aplicada para todas as vendas interestaduais, independente do destinatário ser contribuinte ou não do ICMS (PEGAS, 2022).

No caso de o destinatário ser contribuinte do imposto, ele recolherá o DIFAL. Não sendo contribuinte do imposto o remetente que irá recolher o diferencial de alíquotas. As novas regras entraram em vigor a partir de 1º de janeiro de 2016. Por mais que as novas regras começaram em 2016, a aplicação plena ocorreu somente a partir de 2019, isso porque de 2016 a 2018 houve um período de transição (PEGAS, 2022).

Com a criação da Emenda Constitucional 87/2015, os Estados considerados produtores passariam a não ter mais os valores integrais do ICMS. Visto que antes era aplicado a alíquota interna nas vendas a consumidores finais não contribuintes do ICMS (REZENDE, 2019).

Para que não fosse causada uma perda de arrecadação repentinamente, foi incluído no art. 2º o art. 99 na emenda constitucional 87/2015, que descrevia como deveria ser partilhado os valores referentes ao DIFAL neste período de transição. Conforme demonstra o Quadro 3 (REZENDE, 2019).

Quadro 3: Partilha do DIFAL entre os Estados

Período	UF Origem	UF Destino
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
2019 em diante		100%

Fonte: Elaborado pela autora (2023)



Com intuito de uniformizar e harmonizar a cobrança do diferencial de alíquotas, instituído por meio da EC 87/2015, foi selado entre os Estados e o Distrito Federal no âmbito do Confaz, o convênio 93/2015. O convênio trouxe algumas controvérsias, o que fez com que os contribuintes e seus representantes jurídicos discutissem as cláusulas, gerando diversas ações jurídicas no território brasileiro. Algumas delas alegando até mesmo a inconstitucionalidade do convênio (JUNIOR, 2020).

De forma geral o convênio 93/2015 traz as disposições gerais referente ao diferencial de alíquotas. Dispõe a respeito da nova regra de tributação nas vendas interestaduais, na cláusula segunda ele traz a forma de cálculo do DIFAL. A cláusula quarta é descrito que a forma de recolhimento deverá ser efetuada por meio da Guia de Recolhimento de Tributos estaduais (GNRE), ou por meio de outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação do estado destinatário. O pagamento da guia deve ser realizado antecipadamente, antes do despacho da mercadoria (REZENDE, 2019). A cláusula quinta do convênio trata a respeito das inscrições estaduais, pois deve ser emitida as guias GNRE para cada nota fiscal que houver diferencial de alíquotas e ir juntamente com a mercadoria e o comprovante de pagamento da guia (REZENDE, 2019).

De certa forma esse processo acaba gerando uma demanda de mão de obra maior a empresa, como também um tempo mais elevado em relação ao faturamento das notas fiscais. Para as empresas que possuem um grande volume de vendas a não contribuintes do ICMS, de determinados Estados, poderá estar efetuando uma inscrição estadual do ICMS nestes Estados (REZENDE, 2019). Desta forma o diferencial de alíquotas será calculado por apuração, sendo pago por meio de uma única guia GNRE, e não por operação, na qual o valor é recolhido por meio de guias individuais por notas fiscais, o que ocasionará as empresas uma agilidade nos processos internos (REZENDE, 2019).

A cláusula nona do convênio 93/2015 foi uma das mais discutidas entre contribuintes, que gerou inúmeras ações judiciais. Nela era descrito que as empresas optantes pelo Simples Nacional deveriam recolher o diferencial de alíquotas na venda a consumidor final. Na ação direta de inconstitucionalidade (ADI) nº 5.464/DF ajuizada pela OAB, é argumentado que as empresas optantes pelo Simples Nacional, são tributadas com uma guia única e com uma única alíquota efetiva, como também não há a incidência de ICMS por operação, e que para alterar informações sobre a tributação deste regime, deve ser feito a edição da lei complementar (DINIZ, 2022). Portanto ao ser analisada a ADI nº 5.464/DF o relator do plenário Ministro Dias Toffoli, suspendeu a cláusula nona do convênio (JUNIOR, 2020).

Após inúmeros processos judiciais referente ao convênio 93/2015, o STF o declarou como inconstitucional, pois não existia uma lei complementar que o regulamentasse (DINIZ, 2022).

Após a declaração de inconstitucionalidade, o congresso federal editou a lei complementar 190/2022, alterando a lei 87/1996 ou “Lei Kandir” como é chamada a lei do ICMS, para que desta forma a cobrança do diferencial de alíquotas a não contribuintes do ICMS fosse regulamentada. A publicação da norma ocorreu em 05 de janeiro de 2022 no Diário Oficial da União (DINIZ, 2022):

Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e



prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Após a publicação da Lei complementar 190/2022, surgiu alguns questionamentos, a respeito do art. 3º em que citava os efeitos da lei, conforme a alínea “c” do inciso III, do caput do art. 150 da Constituição Federal (SILVA; CLAUDINO, 2022):

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

III - cobrar tributos:

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

De acordo com o art. 150 alínea “c” o recolhimento começava após 90 dias da data de publicação da Lei complementar, porém a alínea “B” traz que é vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro que a lei foi publicada, o que acabou gerando dúvida entre Estados e contribuintes, se deveria ser respeitado o princípio da anterioridade do exercício ou da anterioridade nonagesimal (DINIZ, 2022).

Segundo Diniz (2022) a cobrança do diferencial de alíquotas no ano de 2022 é inconstitucional, visto que deve ser seguido o princípio da anterioridade do exercício, assegurando a garantia dos contribuintes conforme descrito na Constituição Federal.

Como a cobrança do DIFAL em 2022 não foi definida como inconstitucional pelo STF, alguns Estados optaram por cobrar o recolhimento do DIFAL respeitando o princípio da anterioridade nonagesimal e não o princípio da anterioridade anual (DINIZ, 2022).

2.4 ESTUDOS CORRELATOS

A seguir apresentam-se, no Quadro 4, alguns estudos relevantes que englobam a respeito do diferencial de alíquotas.

Quadro 4: Pesquisas relacionadas a temática

Título	Autor(es)	Objetivo	Ano
Análise do diferencial de alíquota (DIFAL) na arrecadação dos setores de agropecuária, indústria e comércio	Elaine Nobue Nishimura Fernando de Almeida Santos	Realizar análise da variação nos valores de arrecadação do imposto sobre operações relativo à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), por meio do recolhimento do diferencial de alíquotas (DIFAL), desde o ano de 2015 até 2019, focando nos segmentos de agropecuária, indústria e comércio.	2022
O Entendimento do Supremo Tribunal Federal Frente o DIFAL/ICMS: Estudo da ADI 5.469	Laura Neves Barroca Werneck Helberty Vinícios Coelho	Verificar se a ADI 5.469 trouxe impactos nos negócios empresariais.	2021
A atual sistemática do ICMS com o advento da emenda	Rafael Araújo Almeida Vieira de Rezende	Identificar os impactos decorrentes das alterações promovidas pela EC 87/15 nas operações e prestações que	2019



constitucional 87/15: reflexos no estado da Paraíba	Mateus Alexandre Costa Santos	destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade da federação	
---	-------------------------------	---	--

Fonte: Elaborado pela autora (2023)

No primeiro artigo mencionado, foi analisado as possíveis variações no recolhimento do ICMS dos períodos de 2015 a 2019. Os valores foram analisados levando em conta os segmentos de agropecuária, indústria e comércio.

A segunda pesquisa citada, foi realizado um estudo a respeito da ADI 5.469, em relação ao convênio 93/2015. Na pesquisa é descrito se houve algum benefício para as empresas quanto ao recolhimento do DIFAL.

Na terceira e última pesquisa, foi abordado a respeito do recolhimento geral do ICMS e do DIFAL. Foi analisado alguns Estados da região nordeste, em especial o estado da Paraíba. Foi averiguado a variação dos valores recolhidos de ICMS nos anos de 2016 a 2018, levando em consideração a aplicação a EC 87/15.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Na presente seção, será abordado a respeito dos procedimentos metodológicos, incluindo o enquadramento metodológico e os procedimentos de coleta e análise de dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Com a finalidade de atingir os objetivos propostos, a pesquisa foi realizada adotando a abordagem quantitativa, que é um meio que visa analisar dados numéricos e mensuráveis, por intermédio de coleta de dados (CRESWELL, 2021). A pesquisa é considerada como quantitativa, pois irá analisar os dados de alguns meses da empresa estudada. Identificando os principais impactos causados referente ao diferencial de alíquotas. Também foi adotada a abordagem qualitativa, com a aplicação de um questionário com perguntas abertas. A abordagem qualitativa é um meio que visa explorar e estudar coisas e ter o entendimento do que atribui tal problema (CRESWELL, 2021).

Em relação aos objetivos, a pesquisa pode ser considerada como descritiva, pois com base em um conjunto de dados coletados de uma empresa, será possível fazer análises sobre valores do DIFAL e comparações de um ano para o outro. Para Prodanov e Freitas (2013) a pesquisa descritiva existe quando o autor passa a descrever os fatos ocorridos sem interferir neles, como também descrever as características e as relações entre as variáveis.

No que tange a estratégia de pesquisa, efetua-se um estudo de caso, visto que a pesquisa será concretizada por meio de documentos e relatórios fornecidos por meio do sistema contábil utilizado, da empresa objeto da análise. O estudo de caso se concentra na análise detalhada de um ou poucos objetivos de estudo (PRODANOV; FREITAS, 2013).

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS



Em relação aos procedimentos da coleta de dados, a empresa, objeto de análise forneceu os seguintes documentos: relatórios de apurações mensais contendo valores de DIFAL recolhido para os Estados, relatórios de notas fiscais de saída, como também os relatórios de apuração do ICMS. Todos os relatórios citados foram coletados do período de 04/2022 a 08/2022 e de 04/2023 a 08/2023, para efeitos de comparabilidade dos períodos. De forma geral os dados analisados foram coletados diretamente da empresa e do escritório de contabilidade da empresa. Também foi aplicado um questionário com questões abertas com uma pessoa responsável pela área financeira da empresa, buscando apurar a visão da gestão. Para a coleta de dados com o representante da empresa, o questionário foi aplicado no dia 25/10/2023 com nove perguntas, sendo as quatro primeiras referentes a identificação do responsável e as demais questões referentes a questão norteadora da pesquisa (Apêndice A).

Para a análise dos dados, foram realizadas comparações dos valores encontrados nos relatórios, como também foram analisadas as informações, a fim de identificar os impactos causados na empresa. Foram comparadas as vendas e o DIFAL dos anos de 2022 e 2023, antes e depois da majoração das alíquotas do ICMS. Elaborou-se também a mensuração dos valores de ICMS e valores do DIFAL recolhidos no mesmo período, comparando-se os recolhimentos para Santa Catarina e para os outros Estados.

4 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na presente seção, será abordado a respeito da apresentação dos dados e análise dos resultados. Será demonstrados todos os resultados obtidos com a pesquisa realizada, como também a análise dos dados coletados.

4.1 EMPRESA COMÉRCIO VAREJISTA DE PRODUTOS ESTÉTICOS

A empresa em análise está localizada no município de Criciúma, no estado de Santa Catarina e foi fundada em 1984. Sua atividade principal consiste na comercialização de produtos específicos para a área da medicina estética. Entre esses produtos, destacam-se notavelmente o ácido hialurônico, fios de sustentação, microcânulas e uma variedade de outros itens relacionados. A empresa é considerada equiparada a uma indústria, devido à sua prática de importação direta dos produtos que oferece.

A aplicação do questionário se deu junto ao responsável pela gestão financeira/fiscal, sendo um profissional com curso superior, com idade de 56 anos, que ocupa o cargo de diretor financeiro e possui 10 anos de serviços prestados na empresa.

A empresa detém o tratamento tributário diferenciado (TTD) 409, que é um tipo de benefício fiscal ou regime tributário específico em sua jurisdição. O TTD 409 possibilita alguns benefícios a empresas importadoras, como por exemplo o diferimento do ICMS no momento do desembaraço da mercadoria em território catarinense. Além do diferimento na entrada o TTD 409 possibilitada a empresa um crédito presumido de ICMS, no caso é utilizado o ICMS normal em destaque na nota fiscal e a carga efetiva do ICMS, que no caso é uma porcentagem que é definida pelo TTD. Para fazer a apuração é utilizado o valor do ICMS em destaque na nota fiscal e



o valor do ICMS efetivo do TTD, então é descontado um do outro, e a diferença é o crédito presumido que é lançado na apuração do ICMS. Com isso a empresa tem uma carga efetiva de ICMS menor, se comparada a outras empresas que não possuem o benefício do TTD 409.

Como a maioria de seus produtos são frutos da importação direta, grande parte de suas vendas interestaduais são realizadas com a alíquota de 4% de ICMS. Na maioria das vendas os clientes são pessoa física, ou pessoa jurídica sem inscrição estadual, como por exemplo clínicas odontológicas prestadoras de serviço.

A alíquota interestadual de 4%, resulta em um pagamento maior do diferencial de alíquotas, considerando que a alíquota para mercadorias nacionais é de 7% ou 12% nas vendas interestaduais, conforme descrito no quadro 5.

Quadro 5: Alíquotas interestaduais, produtos nacionais e importados

Região	Alíquota % - mercadoria nacional	Alíquota % - mercadoria importada
Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ES	7%	4%
Sul e Sudeste	12%	4%

Fonte: Elaborado pela autora (2023)

Os resultados obtidos pela pesquisa buscam retratar os impactos do DIFAL da empresa em análise. No ano de 2022 as alíquotas internas dos estados dos destinatários das vendas eram menores. Em 2023 houve a majoração destas alíquotas internas, o que resultou em um recolhimento maior de diferencial de alíquotas. Sendo assim, o gestor da empresa foi questionado quanto aos principais desafios que a empresa enfrenta ao lidar com o diferencial de alíquotas do ICMS, e este respondeu:

“Nosso principal desafio, assim como nas demais empresas, tem a ver com a carga tributária elevada, principalmente quando estamos falando em diferencial de alíquotas. Nossos consumidores são na maioria das vezes pessoas físicas prestadoras de serviços de outros estados. Esse tipo de venda, nos impõe ao recolhimento do DIFAL, que ocasiona aumento de preço de venda e redução de margem de lucro. Já que recolhemos o DIFAL de forma antecipada, em relação ao ICMS normal.”

A receita bruta é o valor que corresponde a venda de mercadorias. No caso da empresa analisada, foram coletados os valores de vendas de mercadorias e remessas em bonificações, que ocorre quando a empresa bonifica o cliente com algum produto, sem nenhum desembolso da parte do cliente. As bonificações foram incluídas na análise, visto que a empresa recolhe diferencial de alíquotas nas remessas em bonificação também (Quadro 6).

Quadro 6: Receita bruta e bonificações

RECEITA BRUTA 2022					
MÊS	VENDAS	%	BONIFICAÇÕES	%	TOTAL
abr/22	1.940.142,24	99%	24.954,08	1%	1.965.096,32
mai/22	2.354.129,89	98%	49.456,30	2%	2.403.586,19
jun/22	2.413.722,13	99%	29.349,86	1%	2.443.071,99



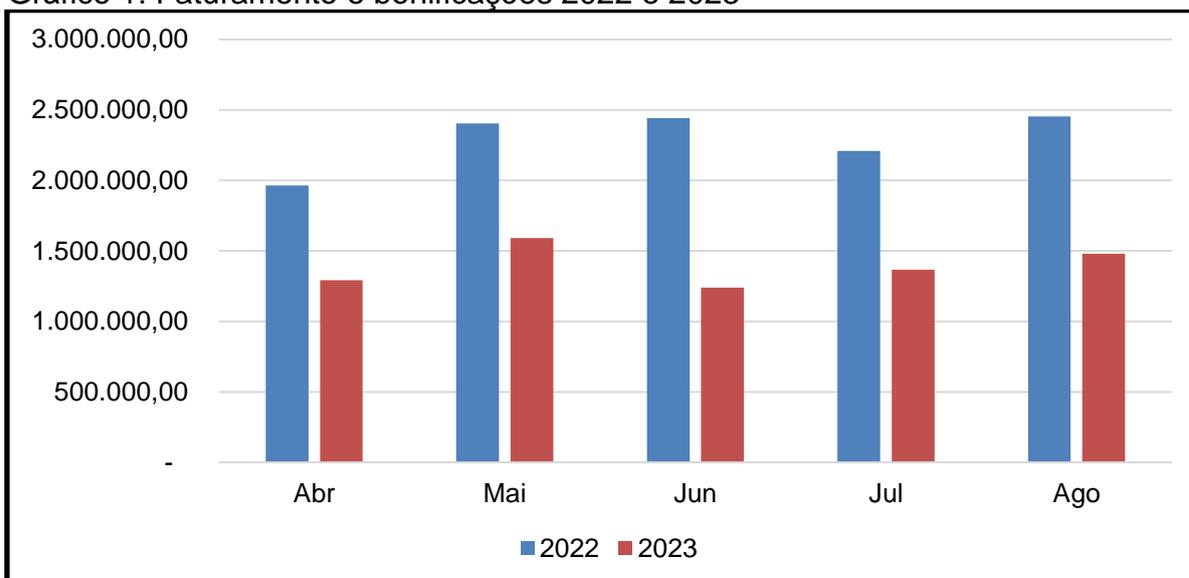
jul/22	2.183.582,61	99%	25.913,17	1%	2.209.495,78
ago/22	2.426.302,69	99%	27.213,44	1%	2.453.516,13
RECEITA BRUTA 2023					
abr/23	1.274.926,70	99%	15.881,53	1%	1.290.808,23
mai/23	1.576.483,71	99%	13.389,84	1%	1.589.873,55
jun/23	1.216.791,95	98%	23.299,74	2%	1.240.091,69
jul/23	1.354.405,16	99%	11.835,18	1%	1.366.240,34
ago/23	1.450.089,98	98%	29.757,73	2%	1.479.847,71

Fonte: Elaborado pela autora (2023)

Por meio do Quadro 6, pode-se observar que as bonificações nos períodos de 2022 e 2023, correspondem de 1% a 2%. Por mais que sejam baixas as porcentagens, os valores referentes ao DIFAL das bonificações devem ser recolhidos.

No Gráfico 1, é possível observar melhor a respeito das variações de faturamento e bonificação da empresa estudada. Percebe-se que houve um declínio no valor do faturamento do ano de 2022 para 2023.

Gráfico 1: Faturamento e bonificações 2022 e 2023



Fonte: Elaborado pela autora (2023)

Em 2022 em quatro dos cinco meses analisados a empresa ultrapassou o valor de 2 milhões, apenas no mês de abril de 2022 que o faturamento foi abaixo de 2 milhões. No ano de 2023 em nenhum dos meses o faturamento ultrapassou 2 milhões. Logo, quando questionado o responsável da empresa acerca da queda da receita da empresa, este afirmou:

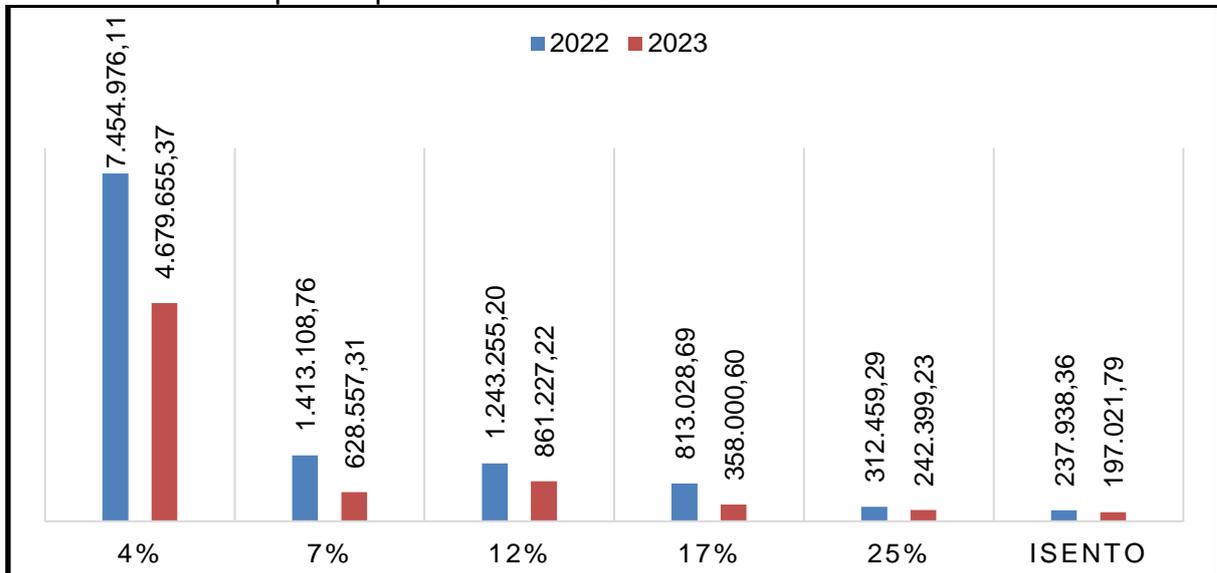
“Acredito que a troca de governo trouxe uma instabilidade econômica para o país e para o nosso mercado. Com isso os consumidores ficaram apreensivos em consumir e assumir dívidas, com receio de perder o emprego ou o negócio e não conseguir cumprir seus compromissos.”

As vendas da empresa em maior parte são oriundas de produtos importados, e são esses que são tributados com a alíquota de 4%, nas vendas interestaduais.



Pode-se observar melhor por meio do Gráficos 2, que traz a respeito das vendas por alíquota.

Gráfico 2: Vendas por alíquotas 2022 e 2023



Fonte: Elaborado pela autora (2023)

Observando o gráfico 2, fica explícito que a grande maioria das vendas são tributadas pela alíquota de 4%. A alíquota de 4% em 2022 corresponde a 65% das vendas e em 2023 corresponde 67%. Mesmo com a queda da receita a participação das vendas com a alíquota de 4% não sofreu muita variação. Essas vendas são as que ocasionam um maior recolhimento do DIFAL em relação as outras alíquotas interestaduais de 7% e 12%. Visto que quanto menor a alíquota interestadual, maior é a porcentagem de recolhimento do DIFAL.

Por meio do gráfico 2, verifica-se que existe uma parte das vendas, tributadas a 25%. Essas vendas são internas e referente aos produtos considerados “supérfluos”, ou seja, produtos considerados não essenciais. Percebe-se também que existe parte das vendas como isentas. Alguns dos produtos comercializados, tem esse benefício de isenção no estado de Santa Catarina, como por exemplo, produtos utilizados na prestação de serviços de saúde. Como a tributação do ICMS é isenta, não há recolhimento de ICMS e nem de DIFAL.

Além das alíquotas, um dos fatores importantes a respeito do DIFAL, é se o destinatário é contribuinte do ICMS ou não. Esse fator que determinará se haverá o recolhimento do imposto ou não. Conforme demonstrado no Quadros 7.

Quadro 7: Vendas a contribuintes e não contribuintes do ICMS em 2022 e 2023

VENDAS - INTERNA - INTERESTADUAL						
MÊS	INTERNO	INTERESTADUAL				TOTAL
		CONTRIB.	%	N. CONTRIB.	%	
abr/22	203.261,38	68.855,40	4%	1.692.979,54	86%	1.965.096,32
mai/22	231.007,84	52.404,55	2%	2.120.173,80	88%	2.403.586,19
jun/22	310.871,62	61.229,40	3%	2.070.970,97	85%	2.443.071,99
jul/22	132.352,90	100.875,40	5%	1.976.267,48	89%	2.209.495,78



ago/22	296.672,31	123.015,90	5%	2.033.827,92	83%	2.453.516,13
abr/23	138.258,45	163.021,70	13%	989.528,08	77%	1.290.808,23
mai/23	176.310,45	162.652,40	10%	1.250.910,70	79%	1.589.873,55
jun/23	81.811,76	106.168,55	9%	1.052.111,38	85%	1.240.091,69
jul/23	141.238,14	205.061,58	15%	1.019.940,62	75%	1.366.240,34
ago/23	120.580,83	143.087,99	10%	1.216.178,89	82%	1.479.847,71

Fonte: Elaborada pela autora (2023)

Conforme Quadro 7, observa-se as vendas internas e interestaduais. Nas vendas interestaduais, identifica-se que a grande maioria das vendas são para não contribuintes do ICMS. No ano de 2022 o mês que teve o menor percentual de vendas a não contribuintes foi o mês de agosto com 83%. Já o mês com mais vendas a não contribuintes, foi em julho, com cerca de 89% de vendas a não contribuintes do ICMS. No ano de 2023, o percentual de vendas a não contribuintes foi bem compatível com o ano de 2022, de 75% a 85% das vendas. Essas vendas a não contribuintes, ocasionaram o recolhimento do DIFAL.

Após a análise em geral dos valores da empresa, será examinado em específico, os Estados que majoraram a alíquota interna do ICMS em 2023. Os Estados foram: Acre, Alagoas, Amazonas, Bahia, Maranhão, Pará, Paraná, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Sergipe e Tocantins.

Dentre os Estados analisados, a empresa estudada possui inscrição estadual no estado do Paraná, ou seja, ela recolhe o diferencial de alíquota deste estado pelo método de apuração, ao invés de operação. O método de apuração é realizado no início do mês subsequente ao da emissão das notas fiscais, é feito uma apuração de todas as notas de vendas e bonificações que foram emitidas para o estado do Paraná no mês, e verificado o valor de DIFAL que foi em destaque nas notas fiscais. Os valores são somados e deduzidos os DIFAL das notas fiscais de devolução do estado. Por fim a empresa paga apenas uma guia por mês referente aos estados que possui inscrição estadual.

O método por operação, é mais trabalhoso, visto que é emitido uma guia GNRE para cada documento que tem DIFAL destacado, além disso no caso de haver devoluções, é entrado em contato com o Sefaz do estado destinatário, afim solicitar a restituição do valor pago anteriormente.

Quanto as obrigações tributárias acessórias, no método de cálculo por operação, são enviadas apenas o EFD ICMS IPI, em que aparece todos os estados que a empresa possui valores de diferencial de alíquotas. No método por apuração, além do EFD ICMS IPI, que já contém os valores devidos, é enviado também a GIA ST.

A GIA ST é enviada para cada estado que a empresa possui inscrição estadual e calcula o diferencial de alíquotas pelo método de apuração. Além do estado do Paraná, a empresa possui inscrição estadual em mais 6 estados, das regiões Sul, Sudeste e Centro Oeste. Visto que as vendas para estas regiões são mais constantes.

A partir do Quadro 8, contendo os valores de vendas e bonificações em 2022 e 2023, pode-se realizar uma melhor análise dos estados estudados.

Quadro 8: Receita bruta e bonificações 2022 e 2023

VENDAS E BONIFICAÇÕES			
UF	2022	2023	Variação %



AC	61.442,68	1.884,00	-96,93%
AL	17.370,00	52.774,84	203,83%
AM	51.101,00	34.247,00	-32,98%
BA	583.136,50	258.919,26	-55,60%
MA	181.401,00	99.725,54	-45,02%
PA	246.254,08	80.688,33	-67,23%
PR	923.753,20	529.115,11	-42,72%
PI	25.946,00	40.911,50	57,68%
RN	37.968,00	34.184,39	-9,97%
RR	5.340,00	3.865,00	-27,62%
SE	42.027,00	37.654,35	-10,40%
TO	172.793,85	45.401,75	-73,72%
Demais Estados	9.126.233,10	5.747.490,45	-37,02%
TOTAL	11.474.766,41	6.966.861,52	-39,29%

Fonte: Elaborado pela autora (2023)

Por meio do Quadro 8, é visível que praticamente todos os estados tiveram uma variação negativa de 2022 para 2023. Isso porque as vendas diminuíram consideravelmente. Os únicos Estados que tiveram uma variação positiva, foi o estado de Alagoas e Piauí. Em ambos os anos, pode-se perceber que o estado do Paraná, é o que possui um maior destaque em relação aos outros. Tendo o maior faturamento nos anos de 2022 e 2023, sendo R\$ 923.753,20 em 2022 e R\$ 529.115,11 no ano de 2023.

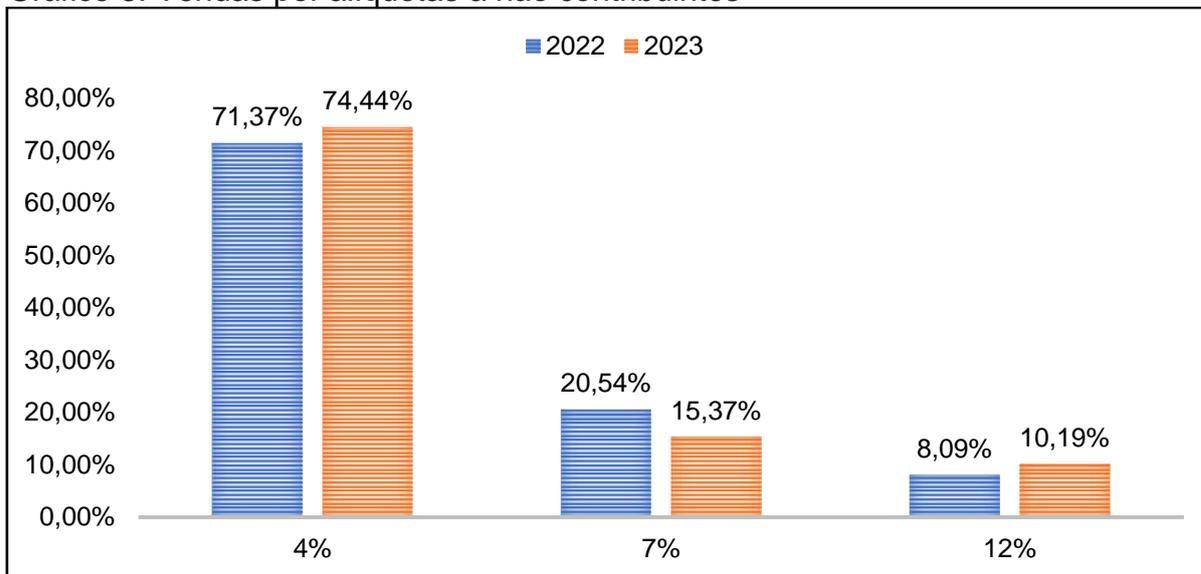
O estado da Bahia é o segundo com maior faturamento, sendo R\$ 583.136,50 em 2022 e R\$ 258.919,26 em 2023. Em 2022 alguns estados tiveram o valor de faturamento bem elevado, o que não ocorreu em 2023. Em 2023 exceto Paraná e Bahia, nenhum dos outros estados ultrapassaram 100 mil de faturamento, como pode-se observar em 2022. Sendo assim, o responsável da empresa foi questionado sobre as estratégias adotadas para lidar com as variações nas alíquotas de ICMS em diferentes estados, e este respondeu:

“Contamos com a assessoria de nosso escritório de contabilidade, que nos orienta a melhor forma de proceder nas questões tributárias. Nos mantendo também atualizados das majorações de alíquotas. Buscamos praticar os melhores preços de venda, sem descuidar das apurações e recolhimentos de tributos, principalmente o DIFAL. Assim, evitamos notificações e processos que possam trazer maiores prejuízos ao negócio.”

Em relação as alíquotas interestaduais utilizadas, nas vendas a estes Estados, observam-se que são de 4%, 7% e 12% (Gráfico 4). A alíquota de 12% se aplica apenas ao estado do Paraná, visto que nas regiões norte e nordeste é utilizado 7%.



Gráfico 3: Vendas por alíquotas a não contribuintes



Fonte: Elaborado pela autora (2023)

Por meio do Gráfico 3, observa-se que a grande maioria das vendas no ano de 2022, foram tributadas utilizando a alíquota de 4%, sendo 71,37% das vendas de todos os estados citados acima. Em segundo a alíquota de 7% com cerca de 20,54% das vendas e em terceiro a alíquota de 12% com 8,09% das vendas. No ano de 2023, foi praticamente os mesmos percentuais, houve pequenas diferenças, sendo um aumento de 3,07% na alíquota de 4%. Uma diminuição de 5,17% na alíquota de 7%. E um aumento de 2,11% na alíquota de 12%.

Em relação as alíquotas majoradas, pode-se analisar melhor, por meio do Quadro 9, que traz os Estados, as alíquotas anteriores e o percentual de majoração de cada UF.

Quadro 9: Alíquotas Estados

UF	Alíquota		% Majoração
	Anterior	Atual	
AC	17%	19%	2%
AL	17%	19%	2%
AM	18%	20%	2%
BA	18%	19%	1%
MA	18%	20%	2%
PA	17%	19%	2%
PR	18%	19%	1%
PI	18%	21%	3%
RN	18%	20%	2%



RR	17%	20%	3%
SE	18%	19%	1%
TO	18%	20%	2%

Fonte: Elaborado pela autora (2023)

Percebe-se que o percentual de majoração, foi de 1% a 3%. O estado que ficou com a maior alíquota interna, foi o estado do Piauí, que ficou com a alíquota de 21%, com percentual de majoração de 3%, uma alíquota bem elevada, se comparado aos outros Estados. Assim, o responsável da empresa foi questionado quanto aos impactos financeiros do diferencial de alíquotas do ICMS para a empresa e a influência nos preços de vendas, sendo sua resposta:

“Nossas vendas na maioria das vezes estão obrigadas ao recolhimento do DIFAL. Com isso, precisamos estar atentos na formação dos preços de venda para nos manter competitivos e atender a legislação quanto ao recolhimento dos tributos. Principalmente porque vendemos para vários estados. Com certeza, precisamos estar atentos a legislação, também de outros estados, pois são fatores que influenciam na formação do preço de venda.”

Por meio Quadro 10, pode-se analisar os valores de DIFAL comparados ao faturamento, dos anos de 2022 e 2023.

Quadro 10: Recolhimento DIFAL 2022 e 2023

UF	2022			2023		
	Faturamento Não Contrib.	DIFAL	%	Faturamento Não Contrib.	DIFAL	%
AC	55.429,41	7.095,14	12,80%	1.884,00	282,60	15,00%
AL	17.370,00	1.988,85	11,45%	49.506,84	6.435,84	13,00%
AM	51.101,00	6.919,74	13,54%	32.085,00	4.809,57	14,99%
BA	574.857,68	72.168,83	12,55%	237.434,71	33.936,80	14,29%
MA	174.352,50	24.295,59	13,93%	98.602,54	15.410,59	15,63%
PA	217.099,99	30.340,39	13,98%	70.563,33	10.405,34	14,75%
PR	915.927,56	113.427,63	12,38%	482.262,30	63.428,31	13,15%
PI	25.946,00	3.632,26	14,00%	7.911,50	1.291,73	16,33%
RN	37.288,00	4.803,55	12,88%	33.636,46	4.876,27	14,50%
RR	5.340,00	694,20	13,00%	3.865,00	618,40	16,00%
SE	42.027,00	5.856,40	13,93%	37.654,35	5.553,58	14,75%
TO	170.831,65	19.357,00	11,33%	37.204,55	5.106,03	13,72%
Demais Estados	7.606.648,92	962.879,33	12,66%	4.436.059,09	541.374,08	12,20%
Total	9.894.219,71	1.253.458,91	-	5.528.669,67	693.529,14	-

Fonte: Elaborado pela autora (2023)

No ano de 2022 o percentual de DIFAL sobre o faturamento, vai de 11,33% a 14%. Neste período de 2022 não existia a majoração das alíquotas, para uma comparação dos impactos. Após a majoração das alíquotas do ICMS em 2023, o DIFAL corresponde a um percentual de 12,20% a 16,33%. Percentuais bem mais

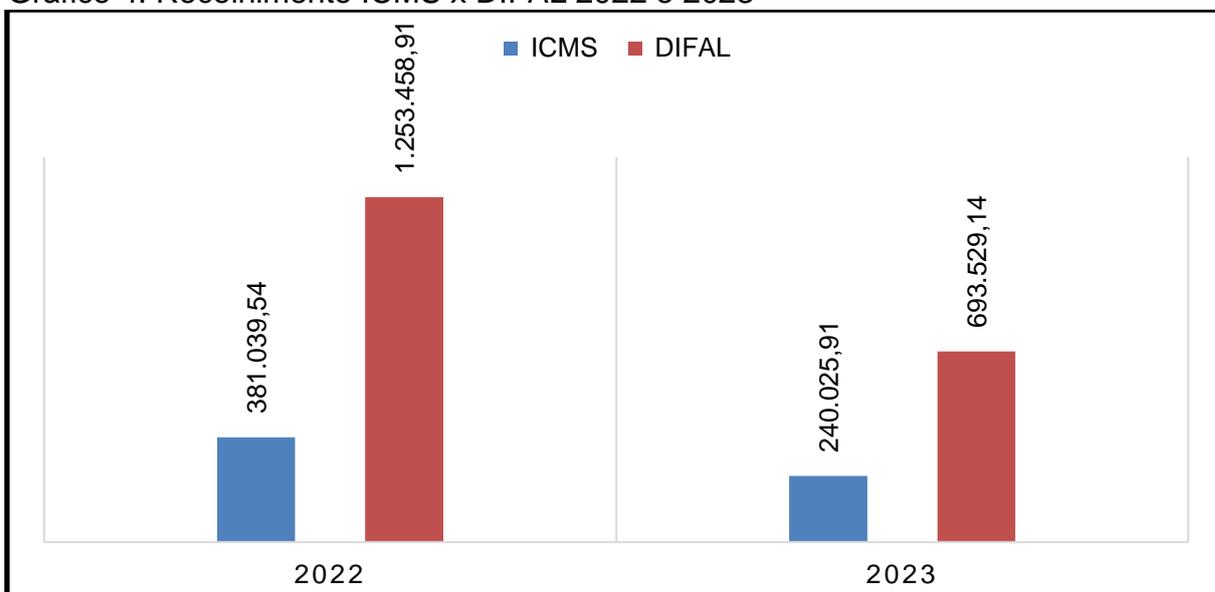


elevados, se comparados ao ano 2022. Essas análises vêm ao encontro dos achados de Nishimura e Santos (2022) que relatam em seus estudos a identificação do crescimento contínuo nos valores arrecadados do DIFAL.

Na última linha do Quadro 10, observa-se os dados de “outros estados”, essa linha corresponde as vendas e valores do DIFAL recolhido, para todos os outros estados brasileiros. Esses estados são os que permaneceram com as mesmas alíquotas em 2022 e 2023. Pode-se perceber que não houve aumento do percentual de recolhimento de DIFAL destes estados, houve uma pequena redução de 2022 para 2023. Essa redução é ocasionada, pois no ano de 2022 ocorreram vendas em que as alíquotas interestaduais foram menores, portanto, houve um maior recolhimento do DIFAL que no ano de 2023, devido a isso, o percentual de recolhimento foi maior em 2022.

Para um melhor entendimento de qual a proporcionalidade do DIFAL recolhido na empresa em questão, foi elaborado uma comparação entre o DIFAL e o ICMS recolhidos nos anos de 2022 e 2023 por meio do Gráfico 4.

Gráfico 4: Recolhimento ICMS x DIFAL 2022 e 2023



Fonte: Elaborado pela autora (2023)

Observando o Gráfico 4, pode-se constatar que o recolhimento do DIFAL é imensamente maior, se comparado ao recolhimento do ICMS. Com isso percebe-se o peso e a proporcionalidade que o DIFAL tem para essa empresa.

No ano de 2022 foi recolhido R\$ 872.419,37 a mais do DIFAL, se comparado ao valor do ICMS do período. E em 2023 R\$ 453.503,23 recolhidos a mais do DIFAL. Sendo assim, pode-se inferir que a empresa desembolsa, muito mais com recolhimento do DIFAL, do que com o próprio ICMS. Visto que grande parte de suas vendas são para não contribuintes do ICMS. Sendo assim, questionado o responsável da empresa sobre conselhos que daria às empresas que desejassem otimizar sua gestão tributária em relação ao diferencial de alíquotas do ICMS, respondeu:

“Nossas vendas são principalmente para pessoas físicas prestadoras de serviços, o que nos impõe a condição de recolhimento do DIFAL. Para atuar nesse mercado, o conselho seria manter-se atualizado na legislação para ajustes nas mudanças de alíquotas internas dos estados para uma formação



correta de preço de venda. Não podemos perder com erros na formação do preço de venda. O mercado seria mais fácil se tivéssemos a opção de fazer a venda para pessoas jurídicas contribuintes de ICMS e assim não estar obrigado ao recolhimento antecipado do DIFAL.”

Vale ressaltar que todo esse valor do DIFAL que consta no gráfico é recolhido para outros estados do Brasil, ou seja, a empresa em análise paga um valor muito mais elevado de ICMS diferencial de alíquotas, para outros estados, do que de ICMS para Santa Catarina. Por Santa Catarina ser considerado um estado muito produtor, acaba ficando em desvantagem, devido ao recolhimento do DIFAL que deve ser feito, por meio das vendas interestaduais. Estas análises vão ao encontro dos estudos de Rezende (2019) que constatou em sua pesquisa que com o crescimento do comércio eletrônico e as compras realizadas de forma não presencial, um novo quadro tributário instala-se. Esse quadro fez com que os estados consumidores despertassem para uma nova legislação. Principalmente quando a compra é realizada por não contribuinte do ICMS. Com isso surgiu EC 87/15 para beneficiar estes estados com a partilha do ICMS.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo evidenciar os principais impactos causados no DIFAL em uma empresa do segmento comercial no ano de 2023, após a majoração da alíquota interna do ICMS em alguns estados.

Diante das informações levantadas, pode-se constatar que devido a maioria das vendas serem oriundas de importação direta e a alíquota interestadual de produtos importados ser de 4%, a carga tributária do DIFAL fica bem elevada. Pois quanto menor a alíquota interestadual, maior é o valor a ser recolhido do DIFAL.

Por meio dos resultados obtidos, ficou constatado que em 2022 e 2023, as vendas a 4% corresponderam a 65% e 67% respectivamente. Além disso cerca de 75% a 89% das vendas são destinadas a não contribuintes do ICMS, o que obriga o remetente da mercadoria a recolher o DIFAL.

Com a majoração das alíquotas internas do ICMS no ano de 2023, percebe-se que a grande maioria dos Estados que tiveram a majoração, são estados da região norte e nordeste, com exceção do Paraná que é da região sul.

Por meio dos quadros expressos na análise de resultados, ficou constatado que de todos os estados que majoraram as alíquotas, o estado do Paraná é o que possui maior destaque, em relação a valor de faturamento. Com a isso a empresa possui inscrição estadual no estado do Paraná, o que possibilita que o método de recolhimento seja por apuração. Neste caso a empresa paga apenas uma guia por mês, e não uma guia por nota fiscal, o que facilita muito para a empresa em relação a mão de obra dos funcionários. Ainda ficou constatado que com a majoração das alíquotas, a empresa em questão passou a recolher de 1% a 3% a mais do DIFAL sobre o valor total da nota fiscal.

Comparando o período que não havia a majoração e o período com a majoração, é visível o aumento no recolhimento. No ano de 2022 o percentual era de 11,33% a 14% do DIFAL sobre o faturamento, já no ano de 2023 após a majoração, o DIFAL corresponde de 13,00% a 16,33% sobre o valor de faturamento. Ou seja, a empresa teve um desembolso no DIFAL muito maior após a majoração das alíquotas.

Além do impacto financeiro a empresa teve que se adequar a majoração das alíquotas, tendo que fazer contato com seu suporte para fazer as alterações



necessárias no sistema, para que fosse calculado os valores corretos nas notas fiscais. Com a majoração das alíquotas a empresa também teve que rever os preços de vendas de seus produtos, pois o DIFAL é um fator que impacta diretamente nos preços de venda.

Ficou constatado nas análises, a importância da assessoria contábil da empresa, pois foi a fonte de informação que manteve o cumprimento da legislação, principalmente em relação ao DIFAL. Com o descumprimento das obrigações fiscais, muito provável que no futuro os Estados destinatários iriam realizar essa cobrança, com multa e juros, o que causaria um ônus muito maior a empresa.

Ao compararmos os valores recolhidos do DIFAL e os valores recolhidos de ICMS ao estado de Santa Catarina, pode-se comprovar também que a empresa paga muito mais DIFAL para os outros Estados do que ICMS para o estado de Santa Catarina. No ano de 2022 foi recolhido cerca de R\$ 1.253.458,91 do DIFAL e R\$ 381.039,54 de ICMS ao estado de Santa Catarina. No ano de 2023 o valor recolhido do DIFAL foi de R\$ 693.529,14 e de ICMS R\$ 240.025,91 para Santa Catarina. Ao comparar esses valores a diferença é exorbitante, pois a empresa faz um recolhimento extremamente alto para os outros Estados do Brasil. Além de esses recolhimentos na sua maioria serem antecipados, o que exige um cuidado maior no fluxo de caixa da empresa, pois recolhe antes de receber.

Conclui-se que o diferencial de alíquotas é um imposto que tem relevância para determinadas empresas. Principalmente quando a maioria das vendas são destinadas a não contribuintes do ICMS. Outro ponto é que o DIFAL tem alterações frequentes e as empresas devem estar sempre atentas para estas alterações. Pois os impactos do não cumprimento da legislação pode trazer grandes prejuízos. Além disso é um dos impostos que aumenta a carga tributária e que traz um grande impacto financeiro em alguns segmentos de negócio.

Como limitações da pesquisa, pode-se apontar o recorte temporal de períodos analisados. Outra limitação, é o objeto de estudo que foi apenas uma empresa. Por fim, ainda se destaca como limitação que os resultados obtidos na pesquisa não podem ser generalizados. Pois períodos diferentes, quantidades de empresas analisadas e escolha de empresas de outras regiões e segmentos de negócios, os resultados podem ser diferentes. Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se a observação das limitações supracitadas, principalmente a expansão para um estudo multicase.



REFERÊNCIAS

ANDRADE, E.M.; LINS, L.S.; BORGES, V.L.; **Contabilidade Tributária: Um Enfoque Prático nas Áreas Federal, Estadual e Municipal**. Edição nº 2. São Paulo: Editora Atlas, 2015.

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO SERGIPE. **Por Unanimidade, Deputados Aprovam Redução do ICMS Para 19%**. Disponível em : <https://al.se.leg.br/por-unanimidade-deputados-aprovam-reducao-do-icms-para-19/#> Acesso em: 22 abr. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)] **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 12 mar. 2022

CREPALDI, Silvio A. **Planejamento Tributário**. Edição nº 4. São Paulo: Editora Saraiva, 2021.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 5. Porto Alegre Penso 2021 1 recurso online (Métodos de pesquisa). ISBN 9786581334192

COMFAZ. **Comitê Nacional de Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal**. Disponível em: <https://comsefaz.org.br/novo/comsefaz-calcula-renivelamento-da-aliquota-modal-do-icms-para-manter-o-mesmo-financiamento-dos-servicos-publicos/> Acesso em 31 out. 2023.

DE OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes. **Diferencial de alíquotas do ICMS**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 145, p. 11-36, 2021.

DINIZ, Thiago Braga Pinheiro. **A Inconstitucionalidade da Cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (DIFAL do ICMS) em 2022**. 2022. Disponível em: <https://repositorio.animaeducacao.com.br/handle/ANIMA/32108> Acesso em: 10 mai. 2023.

FAZOLI, Julio Cesar *et al.* **Incentivos Fiscais como política pública de desenvolvimento industrial: Uma análise empírica dos efeitos econômicos da concessão de crédito presumido de ICMS para as indústrias têxteis do estado de Santa Catarina**. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/50481/incentivos-fiscais-como-politica-publica-de-desenvolvimento-industrial--uma-analise-empirica-dos-efeitos-economicos-da-concessao-de-credito-presumido-de-icms-para-as-industrias-texteis-do-estado-de-santa-catarina-> Acesso em: 30 mai. 2023.

GONDIM FILHO, J. G. **O momento para a reforma tributária no Brasil**. Revista Controle - Doutrina e Artigos, v. 15, n. 2, p. 41–72, 2018.



NISHIMURA, Elaine Nobue; SANTOS, Fernando de Almeida. **Análise do Diferencial de Alíquota (DIFAL) na Arrecadação dos Setores de Agropecuária , Indústria e Comercio**. Revista Liceu. V. 12 n. 2 (2022). Disponível em: https://liceu.fecap.br/LICEU_ON-LINE/article/view/1897/1183 Acesso em 01 nov. 2023.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. Edição nº 4. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas de pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo, RS: FEEVALE, 2013. 276 p. ISBN 978-57717-583. Disponível em: <http://200.18.15.60:8080/pergamumweb/vinculos/000072/00007222.pdf>. Acesso em: 4 ago. 2023.

PÊGAS, Paulo H. **Manual de Contabilidade Tributária**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. *E-book*. ISBN 9786559772087. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559772087/>. Acesso em: 31 out. 2023.

RFB. Receita Federal do Brasil. **SPED**. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/523> Acesso em: 22 abr. 2023.

REZENDE, Rafael Araújo Almeida Vieira de. **A atual sistemática do ICMS com o advento da Emenda Constitucional 87/15: reflexos no estado da Paraíba**. 2019. Disponível em <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/15867> Acesso em: 01 mai. 2023.

SILVA, Ademilson Reis; CLAUDINO, Núbia Alves. **ICMS: UM ABORDAGEM SOBRE O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS E A MUDANÇA DETERMINADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022 NO BRASIL**. Revista Científica da Ajes . V. 11 n. 22 (2022). Disponível em: <http://www.revista.ajes.edu.br/index.php/rca/article/view/537> Acesso em: 14 mar. 2022

SOUSA, Edmilson Patrocínio de. **Contabilidade Tributária – Aspectos Práticos e Conceituais**. São Paulo: Editora Atlas, 2018.

WERNECK, Laura Neves Barroca; COELHO, Helberty Vinícius. **O ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL FRENTE O DIFAL/ICMS**. Revista Científica ELocução. V. 1 n. 20 (2021): E-Locução, 20ª edição 2021. Disponível em <https://periodicos.faex.edu.br/index.php/e-Locucacao/article/view/392> Acesso em: 12 mar. 2023.



APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO

Grau de Escolaridade: 3º GRAU COMPLETO

Idade: 56 ANOS

Cargo que Ocupa: DIRETORA FINANCEIRA

Tempo de Empresa: 10 ANOS

1) Quais os motivos que você julga que levaram a redução de receita na sua empresa, quando comparado os anos 2022 e 2023?

R: Acredito que a troca de governo trouxe uma instabilidade econômica para o país e para o nosso mercado. Com isso os consumidores ficaram apreensivos em consumir e assumir dívidas, com receio de perder o emprego ou o negócio e não conseguir cumprir seus compromissos.

2) Quais são os principais desafios que a sua empresa enfrenta ao lidar com o diferencial de alíquotas do ICMS?

R: Nosso principal desafio, assim como nas demais empresas, tem a ver com a carga tributária elevada, principalmente quando estamos falando em diferencial de alíquotas. Nossos consumidores são na maioria das vezes pessoas físicas prestadoras de serviços de outros estados. Esse tipo de venda, nos impõe ao recolhimento do DIFAL, que ocasiona aumento de preço de venda e redução de margem de lucro. Já que recolhemos o DIFAL de forma antecipada, em relação ao ICMS normal.

3) Quais estratégias a sua empresa adota para lidar com as variações nas alíquotas de ICMS em diferentes estados?

R: Contamos com a assessoria de nosso escritório de contabilidade, que nos orienta a melhor forma de proceder nas questões tributárias. Nos mantendo também atualizados das majorações de alíquotas. Buscamos praticar os melhores preços de venda, sem descuidar das apurações e recolhimentos de tributos, principalmente o DIFAL. Assim, evitamos notificações e processos que possam trazer maiores prejuízos ao negócio.

4) Quais são os impactos financeiros do diferencial de alíquotas do ICMS para a sua empresa? Isso influencia nos preços dos produtos?

R: Nossas vendas na maioria das vezes estão obrigadas ao recolhimento do DIFAL. Com isso, precisamos estar atentos na formação dos preços de vendas para nos manter competitivos e atender a legislação quanto ao recolhimento dos tributos. Principalmente porque vendemos para vários estados. Com



certeza, precisamos estar atentos a legislação, também de outros estados, pois são fatores que influenciam na formação do preço de venda.

5) Que conselhos você daria às empresas que desejam otimizar sua gestão tributária em relação ao diferencial de alíquotas do ICMS?

R: Nossas vendas são principalmente para pessoas físicas prestadoras de serviços, o que nos impõe a condição de recolhimento do DIFAL. Para atuar nesse mercado, o conselho seria manter-se atualizado na legislação para ajustes nas mudanças de alíquotas internas dos estados para uma formação correta de preço de venda. Não podemos perder com erros na formação do preço de venda. O mercado seria mais fácil se tivéssemos a opção de fazer a venda para pessoas jurídicas contribuintes de ICMS e assim não estar obrigado ao recolhimento antecipado do DIFAL.