

O IMPACTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS SOBRE AS EMPRESAS DO COMÉRCIO OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL

Carine Weber¹

Lucimar Antônio Teixeira Roxo²

RESUMO

Este artigo abrange como tema e delimitação o diferencial de alíquota do ICMS para as empresas do comércio optantes pelo Simples Nacional. A finalidade fora avaliar o impacto do imposto nessa condição suplementar a partir da sua outorga definitiva como hipótese de incidência tributária. Quanto à abordagem metodológica, a pesquisa caracterizou-se por uma natureza aplicada, com abordagem do problema de forma quantitativa, de objetivos descritivos e coleta de dados com base em documentos, especialmente de caráter legal, além de uma análise e interpretação de dados com uso do instrumental matemático através de funções e demonstrações gráficas. A conclusão da investigação científica demonstrou os pontos nocivos do diferencial de alíquotas do ICMS para os casos estudados, cujo resultado exibiu situações muito piores especialmente para quem possui menos graus de liberdade de mercado, ou seja, pequena margem de preço na revenda de mercadorias e micro empreendimento.

Palavras-chave: Diferencial de alíquota, ICMS, Simples Nacional.

ABSTRACT

This paper searches to delimit the differential impact of ICMS rates for trading companies opting for Simples Nacional. It aims to evaluate the tax impact on the additional condition since the permanent grant as hypothesis of tax incidence. As methodological approach this research is characterized for applied work, considering quantitative problem analysis with descriptive objectives and data collect based on legal documents. It was also done the analysis and interpretation of data using a mathematical instrument through functions and graphical demonstrations. The scientific investigation showed harmful effects on ICMS rates for the studied cases, which exhibited worse situations mainly for those who have less level of free market, therefore small margin of price in goods resale and micro entrepreneurs.

KEYWORDS: differential rates, ICMS, Simples Nacional.

¹ Acadêmica do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – FACCAT – Linha de Formação Específica: Contabilidade geral - Taquara/RS. E-mail: carineweber12@gmail.com

² Professor Mestre orientador – Faculdades Integradas de Taquara – FACCAT – Taquara/RS. E-mail: lucimarroxo@faccat.br

1 INTRODUÇÃO

A instituição tributária mais conhecida como Simples Nacional é o que a legislação definiu como Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, a qual remete ao tema deste artigo, ou seja, a carga tributária do Simples Nacional. Essa condição - adesão ao Simples Nacional - a que muitas empresas estão aptas a aproveitarem ou aderirem representa a arrecadação unificada e simplificada de quase todos os tributos exigíveis para uma empresa, tais como, IRPJ - Imposto de Renda para Pessoa Jurídica, CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, ISS - Imposto Sobre Serviços, bem como as contribuições do programa de integração social e programa de formação do patrimônio do servidor público, além da CPP - Contribuição Previdenciária Patronal. O Simples Nacional pertence, por conseguinte, a um regime de tratamento diferenciado, com a finalidade de favorecer e simplificar o recolhimento dos tributos das Micro e Pequenas Empresas.

A partir do tema definido, destaca-se que a presente pesquisa teve como delimitação, com a finalidade de dimensionar da melhor forma possível o objeto de estudo, o diferencial de alíquotas do ICMS para empresas do comércio que efetuem exclusivamente operações interestaduais. Além disso, para otimizar as análises, optou-se por uma situação que pudesse expressar de forma análoga as demais situações possíveis, de modo a permitir maior eficiência na demonstração dos resultados, assim sendo, selecionando-se um diferencial de alíquotas de ICMS de 6%, bastante comum em operações interestaduais. O diferencial de alíquota de 6% seria produto da diferença de uma alíquota interna de 18% de ICMS para uma alíquota interestadual de 12%, conforme a legislação vigente. Não fizeram parte do objeto da pesquisa empresas não optantes pelo Simples Nacional e optantes do ramo de serviços de qualquer natureza e da indústria.

O ICMS é um tributo da competência dos Estados e do DF que não raro figura como componente de complexos debates e fator de sobrecarga fiscal para atividade econômica. Assim pode ser percebido já pelas discussões em tribunais de justiça, dentre elas, o caso que contempla a suspensão do recolhimento deste tributo nas operações interestaduais realizadas por empresas optantes pelo Simples Nacional, arrecadação promovida pelo que se conhece por Diferencial de Alíquota (Difal), em

trâmite no STF (Supremo Tribunal Federal), suprema corte brasileira (STF, 2018). A problemática a respeito desse tema abrange desde a sua complexidade, tal qual corre sob apreciação do STF para o assunto delimitado a respeito da sua hipótese de incidência, até o impacto oneroso que isso possa causar ao desenvolvimento econômico. Apesar da abrangência, o foco neste estudo está voltado para o ônus que isso atribui à atividade econômico-produtiva, ou seja, o impacto do diferencial de alíquota a partir do ICMS em operações interestaduais para empresas optantes pelo Simples Nacional. Em síntese, os efeitos que podem anular a tentativa de associar às micro e pequenas empresas os benefícios de um regime especial no tocante à assunção da carga tributária.

A partir da problemática oriunda da hipótese de incidência do diferencial de alíquota do ICMS para empresas do comércio optantes pelo Simples Nacional, emergiu especialmente a intenção de buscar avaliar impactos acerca disso. O objetivo geral da pesquisa compreendeu então a investigação com a finalidade de avaliar o impacto do diferencial de alíquotas do ICMS para as empresas do comércio optantes pelo Simples Nacional. Os objetivos específicos contemplaram: identificar o funcionamento e interesse dessa arrecadação do diferencial de alíquota do ICMS; estimar funções matemáticas do impacto do diferencial de alíquota do ICMS nas empresas do comércio optantes pelo Simples Nacional; demonstrar graficamente o impacto para observação e análise geral. Tais propósitos foram tratados dentro do viés metodológico com uma pesquisa de natureza aplicada, por uma abordagem quantitativa do objeto de investigação, em caráter descritivo quanto aos objetivos e por um instrumental matemático e gráfico para análise e interpretação dos resultados.

O tratamento desse tema com tal abordagem metodológica é deveras bastante original. Há poucos estudos e artigos com esse caráter metodológico empregado. Assim sendo poder-se-ia considerar o assunto abordado de grande relevância para a área acadêmica, devido sua originalidade no contexto inserido, pois futuros administradores, contadores, advogados, entre outros, poderão fazer bom uso destas informações a serem desenvolvidas nesta pesquisa. A sociedade também será beneficiada, pois o assunto em questão agrega, tanto aos contadores residentes, quanto a microempresas e empresas de pequeno porte ou também as que possam vir a surgir.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Definição de ICMS:

O ICMS é o imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, conforme menciona no Art. 155, II, da CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Não podemos deixar de mencionar a Lei Complementar 87/96, também conhecida como Lei Kandir, que diz:

Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR);

O fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias. Sabbag (2009, p. 390) define sobre esta circulação:

[...]é a mudança de titularidade jurídica do bem (não é mera movimentação “física”, mas circulação jurídica do bem). O bem sai da titularidade de um sujeito e passa à titularidade definitiva de outro. Exemplo: na saída de bens para mostruário não se paga ICMS, pois não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação “física”, não havendo mudança de titularidade; o mesmo fato ocorre na mera movimentação física de bens entre matriz e filial.

Este imposto é considerado o sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), que foi instituído pela reforma tributária da Ementa Constitucional nº 18 de 1965. Segundo Sabbag (2009, p.387) o ICMS representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados tendo predominantemente um caráter fiscal, ou seja, de ajudar os cofres públicos dos estados.

Para um equilíbrio nesta arrecadação do diferencial de alíquota do ICMS, importa destacar a afirmação de Benincá, Marcelo (2016, p. 144):

Com a intenção de tornar mais equilibrada a arrecadação entre os estados, a Casa Civil através da E.C 87/2015 incluiu o art. 99 e alterou o § 2º do art. 155 da Constituição Federal para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços está amparado pelo princípio da não cumulatividade e, sendo assim, ajustar um direito subjetivo do contribuinte, justificando a determinada compensação nas operações posteriores. Mello (2003, p. 214) enfatiza que:

É certo que a "não-cumulatividade", além de não consubstanciar natureza tributária, não integra a estrutura do ICMS, tendo operatividade em momento posterior a configuração do débito tributário. Não se confunde com base imponible (aspectos integrantes da norma de incidência tributária), posto que a compensação dos débitos, com os créditos, é elemento estranho à quantificação do tributo.

Fica a critério dos estados através dos regulamentos do ICMS estabelecer as alíquotas internas, não descumprindo o disposto da Constituição Federal. As alíquotas internas segundo Pêgas (2011, p. 189) “são aplicadas livremente pelos estados, sendo que a menor alíquota não poderá ser inferior à alíquota interestadual. Assim, a menor alíquota aplicada pelos estados seria de 7%”.

2.2 O regime do Simples Nacional:

Percebe-se que o Simples Nacional surgiu com o objetivo de simplificar o recolhimento dos tributos para micro e pequenas empresas, ainda que, além de minimizar os custos com os tributos, tornam as obrigações tributárias menos burocráticas, visto que o pagamento de diversos tributos será efetivado mediante o recolhimento de apenas um, conforme Hack (2015).

O Simples Nacional também é chamado de Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, assim, descrito na Lei Complementar nº 123/2006 Art. 12 a 41:

“Art. 12. Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.”

Carota (2016) especifica todos os tributos que foram unificados através do Simples Nacional, são eles:

Quadro 1: Impostos dentro da guia única do Simples Nacional.

Sigla	Descrição
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
PIS/Pasep	Contribuição para o PIS/Pasep
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária

Fonte: Elaborado pela acadêmica com base em Carota (2016).

Quadro 2: Impostos sobre circulações, ICMS e ISS:

Sigla	Descrição
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ISS	Imposto sobre Serviços

Fonte: Elaborado pela acadêmica com base em Carota (2016).

No que se relaciona ao cálculo do Simples Nacional, Carota (2016, p. 183) afirma que "O cálculo do tributo devido no Simples Nacional é obtido por meio de tabelas definidas na Lei Complementar nº 123 de 2006 e alterações supervenientes que levam em consideração a atividade desenvolvida pela empresa [...]". Conforme assim descrita:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e /empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere: I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias; II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias; III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão. IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, in fine, da Constituição Federal.

Nesse contexto, Carota (2016, p. 176) afirma que:

A ME e EPP optantes do Simples Nacional apresentarão, anualmente, declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais que será entregue à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da internet, até o último dia do mês de março do ano-calendário subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores dos impostos e contribuições previstos no Simples Nacional.

Com a ideia do autor, José Carlos Carota, será entregue a declaração única até o final do mês de março para empresas optantes pelo Simples Nacional.

Quadro 3: Do Simples Nacional para as empresas de comércio

RECEITA BRUTA TOTAL	ALÍQUOTA	QUAL O VALOR A SER DESCONTADO
Até R\$ 180.000,00	4,0%	R\$ 0,00
De R\$ 180.000,01 a R\$ 360.000,00	7,3%	R\$ 5.940,00
De R\$ 360.000,01 a R\$ 720.000,00	9,5%	R\$ 13.860,00
De R\$ 720.000,01 a R\$ 1.800.000,00	10,7%	R\$ 22.500,00
De R\$ 1.800.000,01 a R\$ 3.600.000,00	14,3%	R\$ 87.300,00
De R\$ 3.600.000,01 a R\$ 4.800.000,00	19,0%	R\$ 378.000,00

Fonte: <https://www.jornalcontabil.com.br/anexos-e-aliquotas-do-simples-nacional-entenda-e-tire-as-suas-duvidas/>.

Com base na demonstração dos dados acima será possível calcular o diferencial de alíquota do ICMS para optantes do Simples Nacional.

2.3 Diferencial de alíquota do ICMS e cálculo:

“Art. 146 - A Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.” (Art. 146 – LC do CF/88)

O diferencial de alíquotas do ICMS, também conhecido como DIFAL foi instituído na constituição federal de 1988 no artigo 155, inciso VIII. O inciso VII trouxe como era calculado o ICMS nas operações destinadas a consumidor final de outro estado e o inciso VIII trouxe a hipótese de incidência do ICMS diferencial de alíquotas conforme o texto da Constituição Federal de 1988 antes da Emenda Constitucional 87/2015 abaixo transcrito:

“Art. 155 - VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; VIII - na hipótese da alínea 'a' do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”.

Instituiu o Convênio ICMS 93, de 2015, através da cláusula nona, mediante o diferencial de alíquotas também seria aplicado para as empresas que optaram pelo Simples Nacional, nos seguintes termos:

Cláusula nona Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino. (Nota: O STF concedeu medida cautelar ad referendum do Plenário suspendendo a eficácia da cláusula nona até o julgamento final da ação).

Conforme pedido de vista do ministro Gilmar Mendes, do Supremo Tribunal Federal (STF), está havendo uma discussão sobre a suspensão do recolhimento do DIFAL sobre as compras àqueles que não são contribuintes do imposto e são optantes pelo SIMPLES NACIONAL (STF, 2018). – Notícia do STF 07/11/2018.

Figura: Tabela do ICMS para 2019:

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

Fonte: <https://www.jornalcontabil.com.br/icms-2019-tabela-atualizada-com-as-aliquotas-dos-estados/>.

- Passo 1: consulte a localização da Origem do Estado remetente
- Passo 2: localize, na coluna Destino, o estado que deseja localizar o Estado destinatário
- Passo 3: na intersecção das duas linhas (tanto origem quanto destino) você obterá a alíquota aplicada na operação. Na transversal, é possível visualizar a alíquota aplicada internamente dentro de cada Estado (observando que trata-se da alíquota geral, que pode ser diferente conforme o produto ou serviço).

Conforme Garcia, 2017, o passo a passo para o cálculo do diferencial de alíquota do ICMS é assim:

1º Passo – Encontrar a base de cálculo do ICMS Para encontrar a base de cálculo do ICMS é necessário somar o valor do produto, frete e outras. Despesas, subtrair os descontos e acrescentar o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Base do ICMS = valor do produto + frete + outras despesas – desconto + IPI Base do ICMS = 850,00 + 40,00 + 35,00 – 20,00 + 95,00 = 1.000,00 Base do ICMS = R\$1.000,00. 2º Passo – Calcular o FCP Para encontrar o valor para o Fundo de Combate à Pobreza, multiplica-se a base de cálculo do ICMS pela porcentagem destinada ao FCP do estado. $FCP = \text{Base do ICMS} * (\%FCP/100)$ $FCP = 1.000,00 * (2,00\%/100)$ $FCP = 1.000 * 0,02$ $FCP = 20,00$ 3º Passo – Calcular o DIFAL Para obter o Diferencial de Alíquotas multiplica-se a base de cálculo do ICMS pela diferença entre a porcentagem entre as alíquotas interna e interestadual. $DIFAL = \text{Base do ICMS} * (\text{ICMS Interna} - \text{ICMS Interestadual}/100)$ $DIFAL = 1.000,00 * (17,00\% - 12,00\% / 100)$ $DIFAL = 1.000,00 * (5,00\%/100)$ $DIFAL = 1.000,00 * 0,05$ $DIFAL = 50,00$ 4º Passo – Efetuar a partilha do DIFAL Parte que compete ao Distrito Federal – Estado de origem: Parte UF Origem = Valor do DIFAL * (%Origem/100) Parte DF = 50,00 * (40,00%/100) Parte DF = 50,00 * 0,40 Parte DF = 20,00 Parte que compete ao Goiás – Estado de destino: Parte UF Destino = Valor do DIFAL * (%Destino/100) Parte GO = 50,00 * (60,00%/100) Parte GO = 50,00 * 0,60 Parte GO = 30,00 Somar o FCP: Parte GO = 30,00 + Valor FCP Parte GO = 30,00 + 20,00 Parte GO = 50,00

Quadro 4 - Transitória de partilha

Ano	UF Origem	UF Destino
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
2019 em diante	0%	100%

Fonte: Elaborado pela acadêmica com base em EC nº 87/15.

Por exemplo: Quando ocorrer uma operação de compra de mercadoria fora do Estado do Rio Grande do Sul que está sendo adquirida do Estado de São Paulo deve-se fazer o diferencial de Alíquota de ICMS. Este diferencial de alíquotas é devido ao Estado de destino.

A partir de 2019, com a partilha do ICMS quem ganha e quem perde é:

1 – Quem ganha: os contribuintes e os responsáveis pela apuração do imposto. Não haverá mais a preocupação de partilhar o valor do Difal com Estado de origem e Estado de destino da mercadoria.

2 – Quem perde: O Estado de origem da mercadoria, visto que a partir de 2019 100% do Difal da EC 87/2015 ficará com o Estado de destino da mercadoria.

Chegou a hora de se despedir da partilha do DIFAL instituída pela EC nº 87/2015. (p.1, 2015, Emenda Constitucional). Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99: "Art. 99.

Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado.”

2.4 Discussão judicial sobre a suspensão do ICMS para empresas optantes pelo regime do Simples Nacional:

Conforme Brasil STF (2018), houve uma discussão no STF (Supremo Tribunal Federal) para a suspensão sobre o recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS para optantes do regime do Simples Nacional, o autor desta suspensão foi o ministro Gilmar Mendes, recurso este chamado de Recurso Extraordinário (RE) 970821, onde há a discussão da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS para aqueles que são optantes pelo Simples Nacional.

Assim como descrito no Art. 13, § 5º e § 6º:

§ 5º A diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam as alíneas g e h do inciso XIII do § 1º deste artigo será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional. § 6º O Comitê Gestor do Simples Nacional: I - disciplinará a forma e as condições em que será atribuída à microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional a qualidade de substituta tributária; e II - poderá disciplinar a forma e as condições em que será estabelecido o regime de antecipação do ICMS previsto na alínea g do inciso XIII do 1º deste artigo.

Porém esta matéria do Brasil (2018), teve repercussão no plenário virtual do Supremo Tribunal Federal, que está em estudo mais além.

3 METODOLOGIA

O presente projeto será fundamentado em avaliar o impacto que causa nas empresas optantes pelo Simples Nacional. Envolverá o método de pesquisa para análise e interpretação de dados que o pesquisador propõe para este estudo (Creswell, 2010).

A pesquisa possui abordagem quantitativa e qualitativa, segundo Oliveira (2001, p.117), “as pesquisas qualitativas tendem a permitir em suas respostas a descrição da complexidade de uma hipótese, através de interações e interpretação

das particularidades dos comportamentos e atitudes dos indivíduos.” Já na pesquisa quantitativa o pesquisador precisa do cálculo da amostragem e é a partir desse cálculo que serão feitas alegações (CRESWELL, 2007). Desta forma, esta pesquisa pode ser caracterizada como uma abordagem quali/quantitativa.

Esta pesquisa foi direcionada para o setor fiscal com a aplicação do diferencial de alíquota de ICMS entre estados diferentes da federação.

A fundamentação da pesquisa buscará embasamento nas ideias de teóricos que estudaram a formação do diferencial de alíquotas do ICMS. Será pesquisado na exploração de estudos como a internet em geral citados com as devidas legislações do Estados em destaques relacionados ao diferencial de alíquota de ICMS.

Segundo Beuren (2009, p.84) “uma diferença onde é realizada grandes pesquisas onde possam aprofundar todas as suas informações e seus conhecimentos em determinação específica”, com base nessa ideia será possível aprofundar conhecimentos e adquirir novos, tendo uma base principal de um entendimento do diferencial de alíquota do ICMS entre estados brasileiros.

O presente projeto não possui TCLE - Termo de Consentimento Livre e Esclarecido. Pois não contém entrevistas ou formulário de questões.

4 ANALISE DOS RESULTADOS

Os resultados da pesquisa representam o produto da análise de dados referentes à carga tributária do Simples Nacional para o segmento do comércio em operações interestaduais exclusivamente. Como visto, em tal segmento comercial, há a previsão de seis faixas de receita bruta determinantes para o cálculo da alíquota efetiva e conseqüentemente apuração do recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Associado a isso, levando em consideração operações interestaduais, conforme legislação visitada, há também que se verificar a existência da hipótese de incidência tributária do então conhecido diferencial de alíquota do ICMS. Dado o contexto de pesquisa e a problemática delineada, para a presente análise assumiu-se a formação da carga tributária a partir desses dois componentes, ou seja, a apuração originária da Lei Complementar 123 - Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte - (BRASIL, 2006), e a apuração oriunda da hipótese de incidência do diferencial de alíquota do

ICMS (BRASIL, 2015) com a finalidade avaliar o impacto deste último na carga tributária de qualquer empresa do comércio que faça uso de operações interestaduais.

A avaliação passou pela construção de funções tributárias que levassem em conta ambos os componentes mencionados no parágrafo anterior. Cada função seguiu a notação matemática nos termos da Equação 01, dividida basicamente em dois termos, isto é, o primeiro (A) correspondente à LC123 e o segundo (B), ao Difal. O 'x' da função é representativo do faturamento e 'f(x)' o montante a ser recolhido de impostos e contribuições. Para efeito de apuração do valor a ser recolhido em função do faturamento, usou-se como referência o faturamento médio dos últimos doze meses, haja vista que as faixas de faturamento são baseadas nesse histórico de períodos, de tal modo que assim, da mesma forma, é possível a comparação e estimativa equivalente para ambos os componentes. Logo 'x' representa o faturamento médio dos últimos doze meses.

$$\text{Equação 01 - } f(x) = Ax + Bx$$

O conjunto de funções tributárias representativas do segmento do comércio, foco da investigação, então, podem ser observadas a partir das equações 02 até 12. Para ilustrar e facilitar a compreensão do todo, inicialmente demonstrar-se-á esse subconjunto de cerca de onze funções de modo a montar um mapa da arrecadação tributária respectiva para a primeira faixa de receita bruta do Simples Nacional, a qual corresponde ao faturamento até R\$180.000,00 (cento e oitenta mil reais) nos últimos doze meses. A Equação 02, por exemplo, nos termos da Equação 01, teria como componente 'A' o parâmetro '0,04', bem como, no segundo termo da função, o elemento 'B' seria o parâmetro '0,060', sendo que em ambas o componente 'x' é o mesmo que 'x/12', receita bruta média dos últimos doze meses. O segundo termo das equações, como já enunciado, demonstram o cálculo do Difal e perceptivelmente é o único parâmetro que muda entre as funções indicadas. Isso acontece com a intenção de estimar o impacto de acordo com diferentes margens utilizadas pelas empresas sobre as mercadorias compradas, ou seja, a margem que explorariam em suas atividades ao revender suas mercadorias. Para ampliar a compreensão sobre a análise dos resultados, usar-se-á o Gráfico 01 para melhor entender esta abordagem da margem especificamente.

$$\text{Equação 02 - } f(x) = 0.04x/12+0.060x/12$$

$$\text{Equação 03 - } f(x) = 0.04x/12+0.054x/12$$

$$\text{Equação 04 - } f(x) = 0.04x/12+0.048x/12$$

$$\text{Equação 05 - } f(x) = 0.04x/12+0.042x/12$$

$$\text{Equação 06 - } f(x) = 0.04x/12+0.036x/12$$

$$\text{Equação 07 - } f(x) = 0.04x/12+0.030x/12$$

$$\text{Equação 08 - } f(x) = 0.04x/12+0.024x/12$$

$$\text{Equação 09 - } f(x) = 0.04x/12+0.018x/12$$

$$\text{Equação 10 - } f(x) = 0.04x/12+0.012x/12$$

$$\text{Equação 11 - } f(x) = 0.04x/12+0.006x/12$$

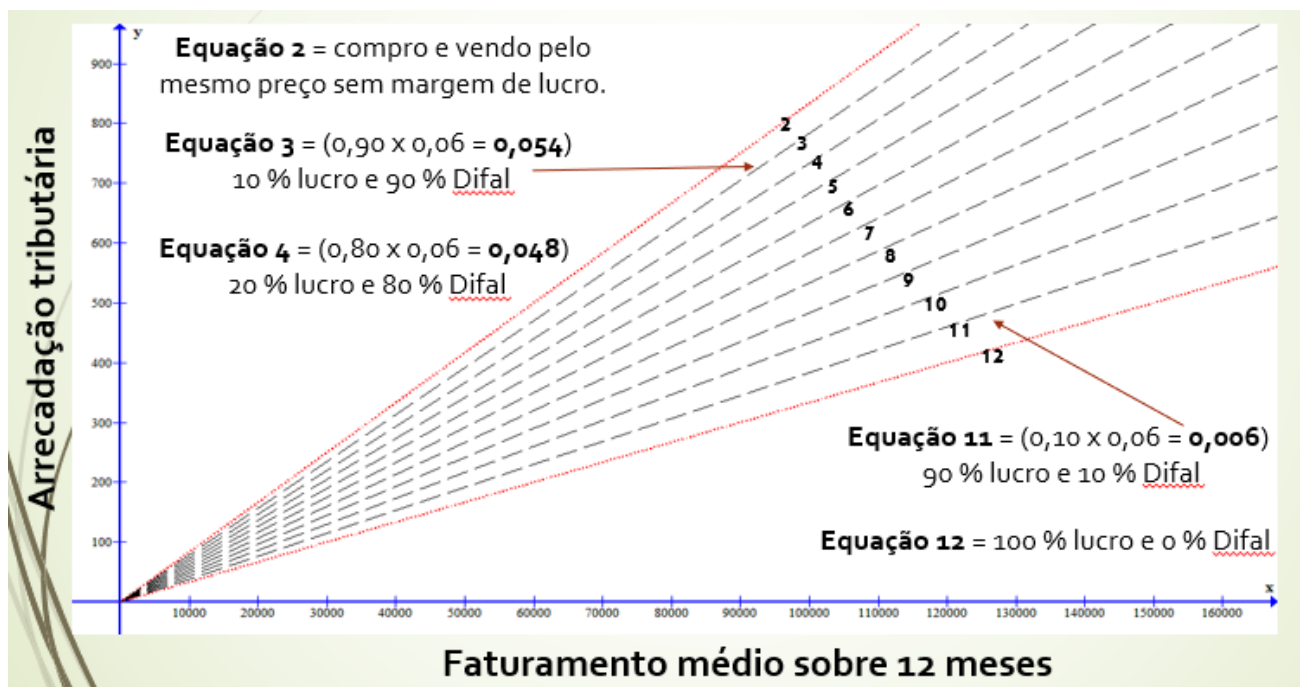
$$\text{Equação 12 - } f(x) = 0.04x/12$$

As funções da arrecadação tributária a partir do faturamento médio, conforme a primeira faixa de receita bruta do Simples Nacional e apuração do Difal, segundo o faturamento dos últimos 12 meses, estão exibidas no Gráfico 01. Tal representação gráfica é resultado, por conseguinte, das onze funções anteriormente indicadas, equações 02 até 12. A Equação 01 é reta em vermelho que está no limite superior, e a Equação 02, a reta vermelha que está no limite inferior. Todas as demais funções permeiam essas duas. Caso mais funções fossem inseridas entre as equações 02 e 12, apenas surgiriam mais linhas que preencheriam o espaço em branco, formatando o que seria o campo de alcance ou impacto do Difal. Com efeito, essas explicações são apenas para entender a leitura matemática e lógica do gráfico, porém é preciso elucidar os motivos da indicação de tais funções e respectivos parâmetros. A Equação 12, função mais abaixo no gráfico, em vermelho, de um lado, significaria uma aquisição interestadual de mercadorias sem custo, ou seja, sem qualquer impacto oriundo do Difal. De outro lado, a Equação 02, função mais acima no gráfico, em vermelho, representaria uma aquisição interestadual de mercadorias no mesmo preço de revenda, isto é, com impacto de 6% (seis por cento) do Difal, sobrecarga máxima para o diferencial delimitado.

Ao delimitar os extremos superior e inferior, conforme o Gráfico 01, define-se o campo de impacto do Difal. Entre 0 e 6% será o impacto para o caso da primeira faixa de receita bruta do Simples Nacional. Qualquer função estimada dentro dessa margem adicionará uma reta no gráfico entre as retas vermelhas por consequência. Ilustrativamente, estimou-se 9 funções entre o 0% e os 6% que apuram uma diferença

de 0 a 100% de margem nos preços com intervalos de 10% entre cada função. A Equação 02 apresenta uma margem de 0% na revenda de mercadorias, por isso possui um parâmetro de '0,06' que é o mesmo que 6%. A Equação 03 exibe uma margem de 10% na revenda de mercadorias, logo o seu parâmetro seria calculado como 90% dos 6%, o mesmo que '0,054' ou 5,4%. A Equação 04 tem uma margem de 20% na revenda de mercadorias e parâmetro de '0,048' ou 4,8% e assim sucessivamente até que se chegue na Equação 12, que seria em geral por hipótese uma margem de 100%, mas que definiria o limite inferior do campo de abrangência do impacto do Difal para a primeira faixa de receita bruta do Simples Nacional.

Gráfico 01 - Funções da arrecadação tributária a partir do faturamento médio, conforme a primeira faixa de receita bruta do Simples Nacional (Anexo I) e apuração do Difal, segundo o faturamento dos últimos 12 meses nas operações de compras.



Fonte: elaborado pela acadêmica (2019).

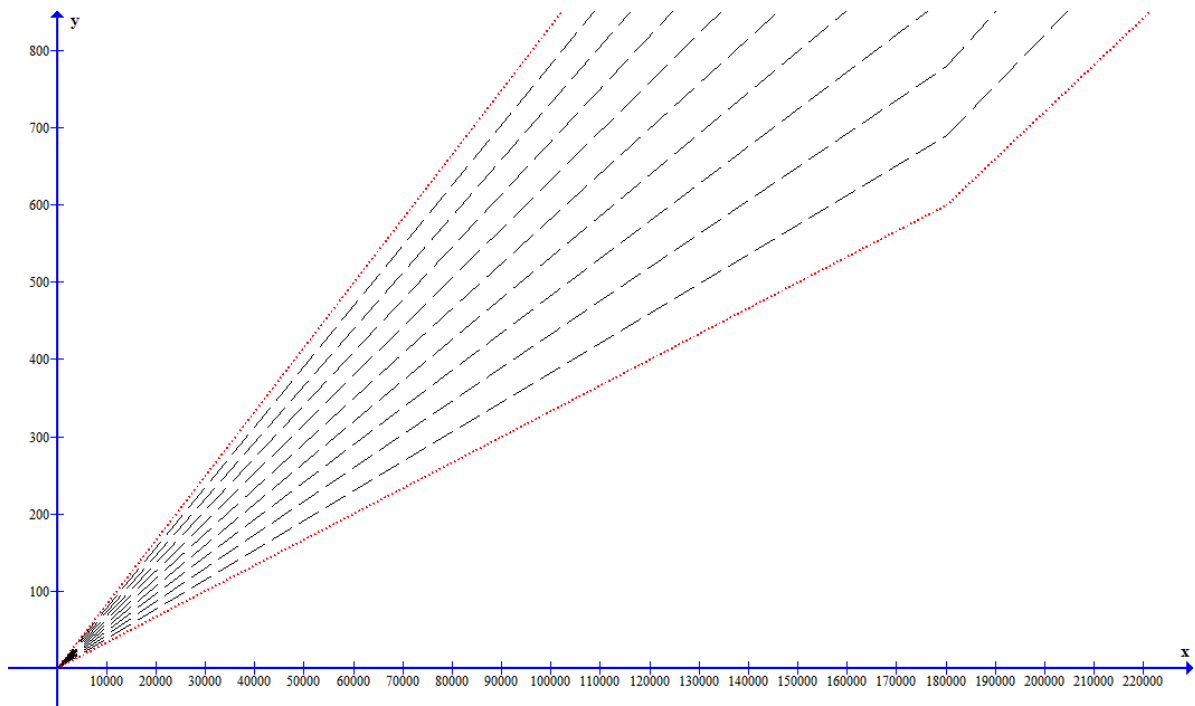
Ao levar em conta as obrigações principais do Simples Nacional a partir da segunda faixa de receita bruta, o impacto fiscal sofre aceleração com a adição do DIFAL. Conforme o Gráfico 02, percebe-se uma mudança visual na inclinação das novas funções da arrecadação tributária. Embora pudesse ser mais fácil pensar que as retas continuassem com a mesma inclinação, a apuração mostrou que há

diferenças angulares entre todas as faixas, como pode ser bem ilustrado no canto superior direito do Gráfico 02. As funções que representam a continuação das retas da primeira faixa de receita bruta do Simples Nacional compreendem os extremos ou limites superior e inferior das equações 13 e 14, cujas interpretações seriam, como explanado anteriormente, como se a margem utilizada para revenda partisse de um extremo ao outro, isto é, margem sobre preço nula - revender ao mesmo preço de compra - e completa - revender como se custo algum tivesse. A principal diferença notada a partir desta e subsequentes faixas de faturamento das empresas do Simples Nacional com operações interestaduais será com relação ao primeiro termo da equação, o qual passará a contemplar a nova forma de cálculo introduzida a partir da Lei Complementar 155 de 27 de outubro de 2016 (BRASIL, 2016), com alíquotas evoluindo exponencialmente na forma convexa.

$$\text{Equação 13 - } f(x) = (0.073-5940/x)x/12+0.06x/12$$

$$\text{Equação 14 - } f(x) = (0.073-5940/x)x/12$$

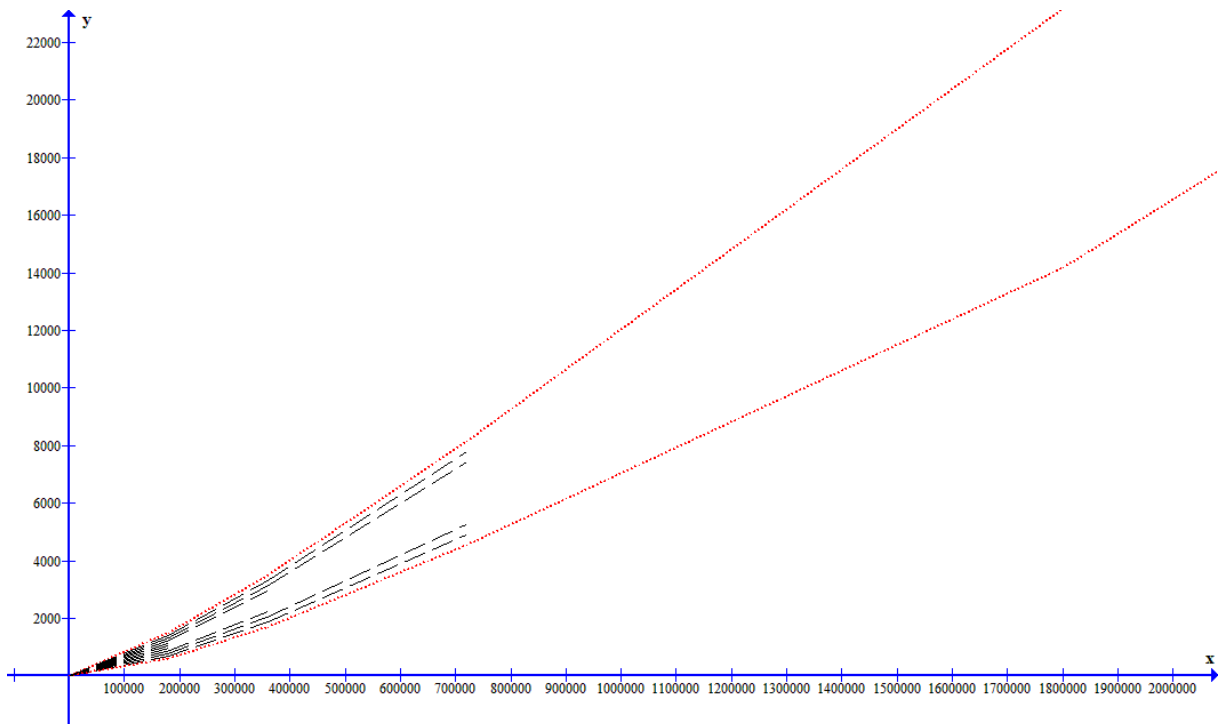
Gráfico 02 - Funções da arrecadação tributária a partir do faturamento médio, conforme primeira e segunda faixas de receita bruta do Simples Nacional (Anexo I) e apuração do Difal, segundo o faturamento dos últimos 12 meses nas operações de compras.



Fonte: elaborado pela acadêmica (2019).

O conjunto de funções de arrecadação tributária para praticamente todas as faixas de receita bruta do Simples Nacional pode ser observado no Gráfico 03, especialmente entre os extremos ou limites do impacto dos 6%. Pela escala deste gráfico em específico, diminui-se a percepção pontual sobre as diferenças entre cada faixa, porém é perceptível a observação da convexidade ao longo de cada faixa. Dessarte as funções da arrecadação tributária do comércio com operações interestaduais até a última faixa de receita bruta estão compreendidas entre as equações 15 até 22. As equações 15 e 16 representam a terceira faixa de receita bruta do Simples Nacional; as equações 17 e 18, a quarta; as equações 19 e 20, a quinta; e as equações 21 e 22, a sexta faixa. O impacto do diferencial de alíquota ficará mais evidente a partir do ponto de vista matemático, analisando-se o conjunto das funções através das respectivas derivadas de primeira ordem de cada função, como mostra graficamente o Gráfico 04.

Gráfico 03 - Funções da arrecadação tributária a partir do faturamento médio, conforme as faixas de receita bruta do Simples Nacional (Anexo I) e apuração do Difal, segundo o faturamento dos últimos 12 meses nas operações de compras.



Fonte: elaborado pela acadêmica (2019).

$$\text{Equação 15 - } f(x) = (0.095-13860/x)x/12+0.06x/12$$

$$\text{Equação 16 - } f(x) = (0.095-13860/x)x/12$$

$$\text{Equação 17 - } f(x) = (0.107-22500/x)x/12+0.06x/12$$

$$\text{Equação 18 - } f(x) = (0.107-22500/x)x/12$$

$$\text{Equação 19 - } f(x) = (0.143-87300/x)x/12+0.06x/12$$

$$\text{Equação 20 - } f(x) = (0.143-87300/x)x/12$$

$$\text{Equação 21 - } f(x) = (0.19-378000/x)x/12+0.06x/12$$

$$\text{Equação 22 - } f(x) = (0.19-378000/x)x/12$$

A seguir as diferenças de aceleração do impacto calculado do diferencial de alíquota do ICMS para as empresas do comércio optantes pelo Simples Nacional. Por se tratar de uma divisão de seis faixas, então existirão cinco distinções. Certamente, por tratar-se de retas paralelas, basta que um conjunto de funções seja analisado para verificar o que se pretende. O resultado está representado no Gráfico 04, o qual demonstra uma aceleração maior no impacto da mudança entre a primeira e a segunda faixa de receita bruta do Simples Nacional para o comércio, caindo na passagem da segunda faixa para a terceira, e para a quarta, voltando a subir na passagem da quarta para a quinta e chegando ao topo, com a maior aceleração ao atingir-se a última faixa de faturamento. As equações 23 até 34 exibem a inclinação de todas as funções extremas das seis faixas de receita bruta das empresas optantes pelo Simples Nacional com as operações interestaduais no comércio.

$$\text{Equação 23 - } f'(x) = 0,0083 \text{ [} f(x) = 0.04x/12+0.06x/12 \text{]}$$

$$\text{Equação 24 - } f'(x) = 0,0033 \text{ [} f(x) = 0.04x/12 \text{]}$$

$$\text{Equação 25 - } f'(x) = 0,0111 \text{ [} f(x) = (0.073-5940/x)x/12+0.06x/12 \text{]}$$

$$\text{Equação 26 - } f'(x) = 0,0061 \text{ [} f(x) = (0.073-5940/x)x/12 \text{]}$$

$$\text{Equação 27 - } f'(x) = 0,0129 \text{ [} f(x) = (0.095-13860/x)x/12+0.06x/12 \text{]}$$

$$\text{Equação 28 - } f'(x) = 0,0079 \text{ [} f(x) = (0.095-13860/x)x/12 \text{]}$$

$$\text{Equação 29 - } f'(x) = 0,0139 \text{ [} f(x) = (0.107-22500/x)x/12+0.06x/12 \text{]}$$

$$\text{Equação 30 - } f'(x) = 0,0089 \text{ [} f(x) = (0.107-22500/x)x/12 \text{]}$$

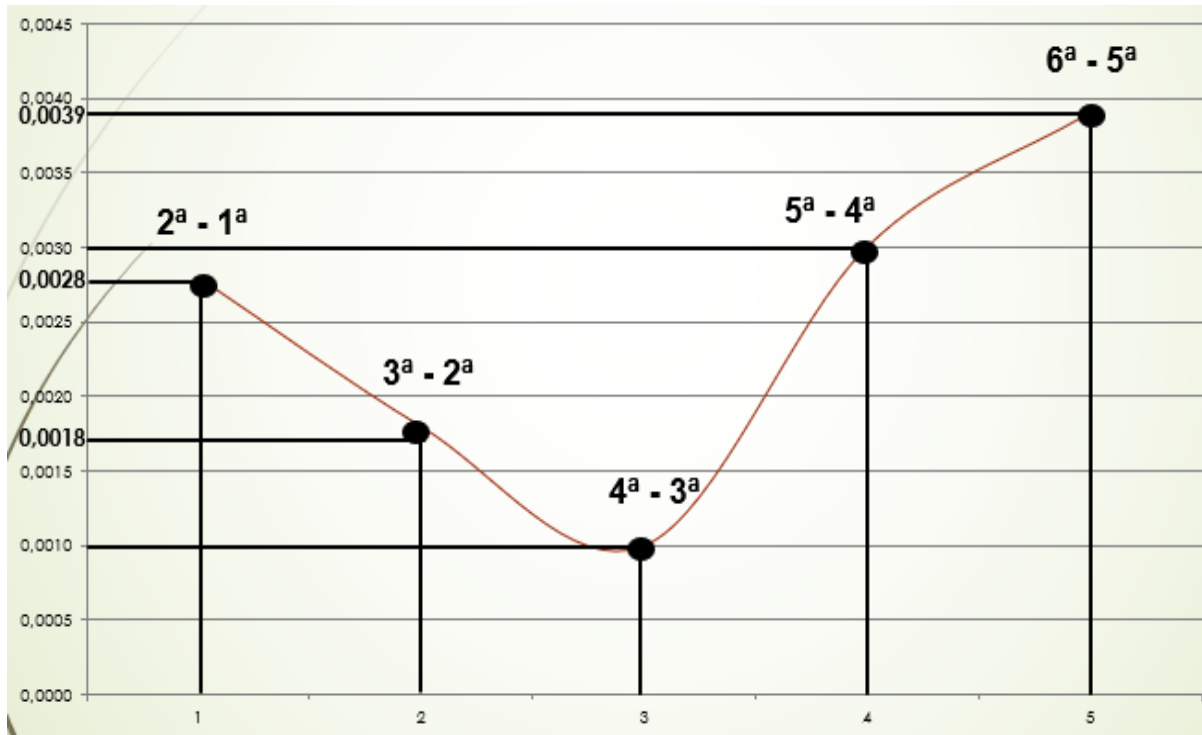
$$\text{Equação 31 - } f'(x) = 0,0169 \text{ [} f(x) = (0.143-87300/x)x/12+0.06x/12 \text{]}$$

$$\text{Equação 32 - } f'(x) = 0,0119 \text{ [} f(x) = (0.143-87300/x)x/12 \text{]}$$

$$\text{Equação 33 - } f'(x) = 0,0208 \text{ [} f(x) = (0.19-378000/x)x/12+0.06x/12 \text{]}$$

$$\text{Equação 34 - } f'(x) = 0,0158 \text{ [} f(x) = (0.19-378000/x)x/12 \text{]}$$

Gráfico 04 - Diferença de inclinação das funções da arrecadação tributária a partir do faturamento médio, conforme as faixas de receita bruta do Simples Nacional (Anexo I) e apuração do Difal, segundo o faturamento dos últimos 12 meses nas operações de compras.



Fonte: elaborado pela acadêmica (2019).

A carga tributária de qualquer empresa do comércio optante pelo Simples Nacional com operações interestaduais dar-se-á, na confirmação da hipótese de incidência do Difal, conforme a demonstração dos resultados e respectivas ponderações. Ressalta-se a consideração de um diferencial de alíquota de 6%, isto é, a diferença entre uma alíquota interna de 18% para uma alíquota interestadual de 12%, um dos casos mais comuns. Destaca-se igualmente que o impacto do Difal é influenciado, além das diferenças de alíquotas internas e interestaduais, pelas margens na revenda de mercadorias, o que depende da estrutura de mercado e estratégias adotadas pelas empresas, bem como pela sua receita bruta acumulada nos últimos doze meses, a qual determinará ainda a aceleração do impacto.

Em síntese, mercados ou empresas com margens menores na revenda sofrem mais, bem como quanto menor ou maior seu faturamento, mais sensível ao impacto estudado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa emergiu da problemática acerca da hipótese de incidência do diferencial de alíquota do ICMS para empresas do comércio optantes pelo Simples Nacional. A relevância do tema é tamanha que o assunto hoje está em discussão na mais elevada corte da justiça brasileira, o Supremo Tribunal Federal, justamente tendo como apreciação a obrigatoriedade de recolhimento da diferença entre alíquotas interna e interestadual do ICMS fora da apuração dada nos termos do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Dado o tema e sua delimitação, traçou-se como objetivo geral da investigação avaliar o impacto do diferencial de alíquotas do ICMS para as empresas do comércio optantes pelo Simples Nacional. Os objetivos específicos contemplaram: identificar o funcionamento e interesse dessa arrecadação do diferencial de alíquota do ICMS; estimar funções matemáticas do impacto do diferencial de alíquota do ICMS nas empresas do comércio optantes pelo Simples Nacional; demonstrar graficamente o impacto para observação e análise geral.

Do objetivo subordinado de identificar o funcionamento e interesse dessa arrecadação do diferencial de alíquota do ICMS, satisfeito, destaca-se até pela sua essência a nuance do debate judicial ora existente. A apuração desse imposto que se dá a partir das operações interestaduais pelo cálculo de diferenças de alíquotas interna e interestadual evoluiu no sentido de buscar mais equilíbrio na arrecadação de ICMS entre os estados, porém tal sistemática representou uma divergência constitucional, por ora judicializada, e além disso econômica. O interesse na melhor distribuição de ICMS entre os estados não poderia sobrepor o interesse econômico - e igualmente constitucional - em contribuir para o desenvolvimento sustentável de micro e pequenas empresas, como tal é a intenção do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Como bem alentado no decorrer do processo, tal taxação prejudica as micro e pequenas empresas e desrespeita o tratamento diferenciado que a própria Constituição Federal vigente reservou a elas. Soaria mais que incoerente exigir que as empresas optantes pelo Simples Nacional que fujam do seu funcionamento diferenciado preconizado pelo seu estatuto, é como criar uma regra para facilitar ou estimular o desenvolvimento da atividade econômica e ao mesmo tempo neutralizar com medida sobreposta, esterilizando o propósito inicial.

Na sequência, havia a incumbência de estimar funções matemáticas do impacto do diferencial de alíquotas do ICMS nas empresas do comércio optantes pelo Simples Nacional. Dada a delimitação delineada ao tema, efetivamente, 33 equações serviram para desenvolver o estudo sobre o objeto da pesquisa. Mais funções poderiam complementar o conteúdo do artigo, mas de forma ineficiente, pois atribuiriam apenas mais detalhes àquilo que já pudera ser entendido com poucas demonstrações. Observar o impacto, ao que incipientemente parecia algo simples e direto quanto ao percentual selecionado do diferencial de alíquotas do ICMS, exibiu perspectivas dificilmente perceptíveis sem o uso do instrumental matemático e sua precisão incorrigível. Ao contrário de uma análise qualitativa, que poderia sintetizar o resultado tão somente por qualidades favoráveis e desfavoráveis em relação ao objeto de investigação, a abordagem adotada do problema no presente trabalho compreendeu o tratamento quantitativo, ou seja, buscou-se a exatidão do impacto, de tal forma que a organização da apuração matemática levou em consideração elementos como o tipo de operação e seus componentes fiscais, uma alíquota em específico (6%), além da margem na revenda de mercadorias, as quais pela demonstração alteram significativamente o impacto estudado, bem como o grau de absorção do impacto para cada faixa de receita bruta das empresas do comércio optantes pelo Simples Nacional.

A demonstração gráfica seria o objetivo específico final para dar o suporte necessário na avaliação do impacto do diferencial de alíquotas do ICMS em sentido geral. Tal apresentação só é possível com a precisão e empirismo exigidos pela natureza da pesquisa, aplicada, com o arcabouço matemático desenvolvido. Até é possível desenrolar demonstrações gráficas em tese, baseadas na abstração lógico-matemática, sem que o produto seja uma expressão da realidade, oriundo de concepções e teoremas pela reflexão teórica, porém fugiria ao interesse de uma pesquisa aplicada, o que impôs, por conseguinte, neste caso, a formalização das funções empíricas da realidade fiscal das empresas do comércio optantes pelo Simples Nacional nesse instante. O ganho da análise gráfica está na observação de detalhes que pelas equações matemáticas seriam mais difícil de extrair. Nesse sentido, com efeito, menciona-se destacadamente as diferenças de inclinação ou aceleração - absorção do impacto - entre as distintas faixas de receita bruta previstas no Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, facilmente visualizadas nos gráficos. Cabe reassaltar também a análise gráfica a respeito do

conjunto das faixas de faturamento, o qual representou a formação de um arco, ou seja, uma função exponencial convexa, remetendo a ideia de aceleração na evolução do faturamento, embora com as particularidades expostas.

Finalmente, para satisfazer o objetivo geral da pesquisa - avaliar o impacto do diferencial de alíquotas do ICMS para as empresas do comércio optantes pelo Simples Nacional - deve-se enunciar os pontos nocivos a partir da outorga da hipótese de incidência em questão. De forma inequívoca, a sobretaxa, como assim seria possível considerar essa obrigatoriedade de recolhimento do ICMS além daquele já previsto pelo Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, oneraria de forma simples e direta até o limite de 6% a carga tributária das empresas dentro da delimitação deste estudo. Todavia, cabe realçar que, afóra os limites do objeto de estudo, há graus de liberdade legais que imporiam uma carga tributária suplementar superior ou inferior a esse impacto, conforme o tipo de mercadoria, e estado de origem e destino da transação interestadual. De toda forma, dentro da delimitação da presente pesquisa, objetivamente, tal impacto direto variará de acordo com a adoção da margem de preço utilizada na revenda das mercadorias, também conhecida como *mark up*, a qual está associada essencialmente às condições de cada mercado e respectivas estratégias. Com efeito e destaque, sofrem mais as empresas com menores margens de preço e, vice-versa, quanto maior o poder de barganha ou melhores condições de mercado para formação de preços, menor será o impacto.

No caso demonstrado, percentualmente, então, o impacto do diferencial de alíquotas do ICMS sofre uma variação entre 0 e 6%, porém com uma aceleração diferenciada para cada faixa. Observou-se três momentos distintos dada a análise realizada: primeiro, para as primeiras faixas há uma desaceleração, o que remete a ideia de que as empresas menores sofrem mais ao entrar no mercado se considerar as operações interestaduais (o que deveria ser ao contrário); segundo, há uma redução da aceleração para as faixa intermediárias; terceiro, a aceleração é retomada para as faixas finais, o que enseja inclusive uma ideia de correção, haja vista que a carga tributária da última faixa do Simples Nacional deveras está bastante subestimada em comparação com as demais, porém isso é um caso que precisaria ser pesquisado em outro processo investigativo, outro artigo. Assim sendo encerra-se este artigo com todos os objetivos retomados e satisfeitos, e respectivas considerações finais.

REFERÊNCIAS:

- BENINCÁ, M. (2016). **O IMPACTO NAS ROTINAS DIÁRIAS MEDIANTE A ADOÇÃO DA E.C 87/2015**, disponível em: <<http://periodicos.unibave.net/index.php/VIIISenpex/article/viewFile/143/123#page=133>> Acesso em 07 de abril de 2019.
- BEUREN, Ilze Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. Colaboradores: André Longaray, Fabiano Maury Raupp, Marco Aurélio Batista de Souza, Romualdo Douglas Colauto, Rosimere Alves de Bona Portron. 3ª ed. – 4. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 18 de abr de 2019.
- _____. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 18 abr. 2019.
- _____. **Lei Complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 18 abr. 2019.
- _____. **Lei Complementar nº 146, Constituição Federativa de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 abr. 2019.
- _____. Emenda Constitucional (2015). **Emenda Constitucional Nº 87**, de 16 de abril de 2015. Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm> Acesso em: 18 de abr de 2019.
- CAROTA, José Carlos. **Manual de direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2016.
- CONTÁBIL, JORNAL. **Tabela do ICMS de 2019**. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/icms-2019-tabela-atualizada-com-as-aliquotas-dos-estados/>> acesso em: 07 de abr de 2019.
- CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed Porto Alegre: Artmed, 2007.
- CRESWELL, John W. **Projeto de Pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**; tradução Magda Lopes. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.
- _____. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed Porto Alegre: Artmed, 2007.

GARCIA, Priscila Freitas, 2017. **DIFAL – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS.** Disponível em:
<file:///C:/Users/carin/OneDrive/Área%20de%20Trabalho/O%20foco%20do%20TCC/Priscila.pdf> acesso em: 07 abr de 2019.

HACK, Érico. **Direito tributário brasileiro.** Curitiba: InterSaberes, 2015.

MELLO, José Eduardo Soares. **ICMS: teoria e prática.** 6. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses.** São Paulo: Pioneiro Thompson Learning, 2001.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária: análise dos impactos tributários das leis nº 11.638/07, 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC.** 7. ed. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2011.

PESSÔA, Leonel Cesarino; COSTA, Giovane da; MACCARI, Emerson Antonio. **As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS.** 2016. Disponível em:
,<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322016000200345&lang=pt> Acesso: 22 Abr de 2019.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário.** 10ª ed. São Paulo : Premier Máxima, 2009.

STF, **Suspensão julgamento sobre recolhimento de diferencial de alíquotas de ICMS por optantes do Simples Nacional, 2018.** Disponível em:
<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=394974> acesso: 18 abr 2019.