



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
PRÓ-REITORA DE GRADUAÇÃO
ESCOLA DE GESTÃO E NEGÓCIOS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

WILLIAN KLEYBER BARBOSA PIRES

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Análise de uma empresa comercial – EPP, optante pelo Simples Nacional, do Estado de Goiás, considerando a compra para comercialização na operação interna e na interestadual, com ênfase na apuração do DIFAL

GOIÂNIA

2020

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: análise de uma empresa comercial – EPP, optante pelo Simples Nacional, do Estado de Goiás, considerando a compra para comercialização na operação interna e na interestadual, com ênfase na apuração do DIFAL*

TAX PLANNING: *analysis of a commercial company - EPP, opting for Simples Nacional, from the State of Goiás, considering the purchase for sale in the internal and interstate operation, with emphasis on determining the DIFAL.*

Willian Kleyber Barbosa Pires**

Roberto Ribeiro Gonçalves***

RESUMO: Considerando a mudança na legislação estadual de Goiás, conforme Decreto nº 9.104 de 12/2017, que impôs o recolhimento do Diferencial de Alíquotas de ICMS (DIFAL) para as empresas de pequeno porte optantes pelo regime tributário Simples Nacional, na aquisição de mercadorias para comercialização, adquiridas de outras unidades da federação. Esse artigo tem como objetivo analisar, através de um planejamento tributário, as compras de uma empresa comercial, efetuadas de um fornecedor localizado no Estado de São Paulo e outro em Goiás, assim sugerindo qual a compra que acarretará um menor custo tributário, por meio de uma simulação. Utilizou-se de pesquisas bibliográficas para reunir embasamento teórico, tendo como características metodológicas: pesquisa qualitativa e quantitativa, descritiva, documental e simulação. Os dados foram simulados e tratados por análise descritiva para o alcance dos resultados. Assim, fazendo uma simulação de uma compra estadual e interestadual demonstrando a aplicação das alíquotas de ICMS de cada fornecedor e valores referentes ao transporte, que influenciam nos custos das mercadorias, ainda assim, a aplicação das alíquotas do DIFAL sobre as compras interestaduais. Diante das simulações efetuadas concluiu-se que a compra interestadual antes da aplicação do DIFAL era vantajosa para a empresa, mesmo que incluído os valores de transporte, porém após a aplicação do Diferencial de Alíquotas, as compras internas se tornam mais vantajosas em comparação com as interestaduais, pois não há o recolhimento do DIFAL. Ainda assim verificou-se um aumento de R\$ 8.431,63, comparando o custo total das compras estaduais em relação as interestaduais, sendo um aumento de 2,95%.

PALAVRAS-CHAVE: Diferencial de alíquotas. Planejamento Tributário. Simples Nacional. DIFAL.

ABSTRACT: Considering the change in the legislation of the states of Goiás according the decree nº 9,104 of 12/2017 that imposed the collection of the ICMS rate differential (DIFAL) for small business opting for the simple national tax regime, in acquisition of goods for

* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Pontifícia Universidade Católica de Goiás como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação do Prof. Esp. Roberto Ribeiro Gonçalves.

** Graduando em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Av. Universitária, 1440 - Setor Leste Universitário, Goiânia - GO, 74605-010. E-mail: williankleyber2.0@hotmail.com.

*** Especialista. Docente Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Av. Universitária, 1440 - Setor Leste Universitário, Goiânia - GO, 74605-010. E-mail: robertoribeirogoncalves@hotmail.com.

commercialization, acquired from other federation units. This article have like objective, to analyze through tax planning, purchases for a trading company, from a supplier located in the states of São Paulo and another in Goiás, thus suggesting which purchase would cost less taxes, through a simulation. Bibliographic research was used to gather theoretical bases, having as methodological characteristics: qualitative, quantitative descriptive documentary and simulation research the data were simulated and treated by descriptive analyze to achieve the results. Thus making a simulation of state and interstate purchase demostrating the application of ICMS rates from each supplier and values related to transportation , which influenced the cost of the goods , even so the application of differential aliquots on the simulation carried that interstate purchases before the application of the difal was advantageous for the company even if included the transport values however, after applying the rate differential, domestic purchases became more advantage ous compared to interstate one, as there is no collection of the DIFAL. Even so, there was an increase of R\$ 8.431,63, comparing the total cost of state purchases in relation to interstate purchases, being an increase of 2,95%.

KEY WORDS: Rate differential. Tax Planning. Simple National. DIFAL.

1 INTRODUÇÃO

No Estado de Goiás tem-se uma carga tributária bastante elevada referente ao ICMS, Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, que passa por constantes alterações mediante a legislação estadual, sendo benéfica ou não para os contribuintes. O ICMS é um dos tributos que contemplam o regime tributário do Simples Nacional, que é uma forma de recolhimento de tributos em uma única guia, instituído para as microempresas e empresas de pequeno porte, sendo calculado sobre a receita bruta mensal.

Através das alterações tributárias na legislação do estado de Goiás, entrou em vigor em fevereiro de 2018 o Decreto 9.104 de 20 de dezembro de 2017 e posteriormente suas alterações, que regulamentam a cobrança e aplicação do Diferencial de Alíquotas do ICMS (DIFAL), para as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização.

Sendo assim, após as mudanças na legislação estadual, compreende-se que as empresas comerciais localizadas no estado Goiás, foram afetadas mediante a vigência do Decreto 9.104/2017. Desta forma, é viável para essas empresas, efetuarem compras de outras unidades da federação?

O planejamento tributário é o esboço feito de forma preventiva, que consiste em antes da realização do evento, estudando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as escolhas

dentro da legalidade menos onerosas. Além disso, planejamento tributário, revela-se dentro deste contexto outras estratégias, como viabilidade de localizações e de operações entre Estados.

O presente estudo traz por meio de uma simulação, uma empresa de pequeno porte, localizada no Estado de Goiás, optante pelo Simples Nacional, do segmento comércio varejista de materiais de construção, que é afetada diretamente pelo decreto.

A relevância deste estudo se justifica em âmbito acadêmico e social, por demonstrar através de um planejamento tributário, analisar as compras interestaduais da empresa, de um fornecedor localizado no Estado de São Paulo, e as compras estaduais efetuadas de um fornecedor localizado no estado de Goiás, com ênfase na apuração do DIFAL. Sendo assim, o estudo contribui para que a empresa possa optar pelas compras que acarretará um menor custo, após a mudança na legislação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico deste estudo está estruturado em quatro tópicos. Inicialmente é evidenciado o conceito e definição legal de planejamento tributário em seguida os conceitos de microempresa e empresa de pequeno porte, os conceitos e definições referente a forma de tributação Brasileira Simples Nacional. Por fim as normas tributárias para o DIFAL – Diferencial de alíquotas conforme o Decreto nº 9.104 de 05 de dezembro de 2017 e os estudos correlatos relacionados a temática desse estudo (GOIÁS, 2017).

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Conforme o artigo 3º da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1.966 – CTN (Código Tributário Nacional), um tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

A prestação pecuniária que o CTN dispõe no artigo 3º, significa que o pagamento do tributo, não pode ser realizado de outra forma que não seja em dinheiro, ou seja não poderá ser efetuado por exemplo uma troca como forma de quitação desse tributo. Após o fato gerador ocorrido, a prestação é compulsória, ou seja, denota que é um fato obrigatório e não opcional (BRASIL, 1966).

Ainda assim, o tributo só poderá ser cobrado derivado de uma lei, a instituição do mesmo deve vir por uma legislação seja ela ordinária ou complementar, ele também não pode derivar de uma multa, consistiu que a origem da cobrança não pode ser um ato infracional, o fato gerador propriamente dito cria uma relação obrigacional não decorrente de uma infração (SABBAG, 2011).

Diante desta definição, o termo tributo também é utilizado, no sentido genérico, para todo e qualquer valor, a algum título pago ao Poder Público. Neste fato, o termo tributo contempla, impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e econômicas, encargos e tarifas tributários com características fiscais e emolumentos, em âmbito nacional, estadual e municipal (SABBAG, 2011).

Ainda assim segundo Sabbag (2011) as arrecadações desses tributos contribuem para a formação da receita orçamentária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios, os valores arrecadados pelo governo são destinados ao custeio de serviços essenciais a população como: saúde, educação, segurança, transporte, dentre outros.

Já a palavra planejamento tem em seu significado exato, como o ato ou resultado de planejar; para qualquer empresa se torna um trabalho de preparação, seguindo métodos e procedimentos determinados; organização, processo que leva ao empreendimento um conjunto ordenado de ações, dirigindo-se para atingir determinados objetivos (DA SILVA BORBA, 2004).

Colocando o conceito de planejamento paralelo ao significado de tributo, temos o termo: planejamento tributário, que Segundo Fabretti (2009) é o esboço feito de forma preventiva, consisti em, antes da realização do evento administrativo, estudando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as escolhas legais menos onerosas. Desta forma a empresa tenta prever antes e da melhor forma possível uma melhor maneira de reduzir sua carga tributária legalmente.

Da mesma forma Latorraca (2000) explica que o planejamento tributário faz parte da atividade empresarial que se desenvolve de maneira preventiva, planeja as ações e eventos administrativos com a finalidade de analisar, os impactos tributários e escolher a melhor opção dentro da legalidade, assim visa analisar e comparar os resultados prováveis, para os diversos procedimentos possíveis.

No Brasil, conforme Costa (2018), os regimes tributários principais utilizados nas empresas são: simples nacional, lucro presumido e lucro real. As escolhas desses regimes de tributação em regra geral definem como será a incidência e a base de cálculo dos impostos devidos, o planejamento tributário nesse contexto é de suma importância para os empresários,

que devem utiliza-lo como uma das principais ferramentas de gestão, capaz de analisar como por exemplo, os benefícios tributários, as isenções concedidas a empresa, as alíquotas dos impostos e comparar dentre as opções o melhor regime tributário para o empreendimento.

O planejamento tributário além de trabalhar com os aspectos dos tributos e regimes tributários, também revela-se dentro deste contexto outras estratégias, como por exemplo, se uma empresa que encontra-se em São Paulo ao passo que ela migrar para outro estado, no caso desta unidade da federação oferecer uma isenção tributária ou uma redução de uma certa alíquota, ou ainda um município isentar a empresa do pagamento do IPTU ou a redução da alíquota do ISS, todos esses entes públicos podem apresentar propostas para as empresas no sentido de atrai-las para a região. E todos esses aspectos levantados, ou seja, esses estudos de viabilidade, também fazem parte do planejamento tributário (COSTA, 2018).

Buscando alternativas legais que resulte em um menor custo tributário para as empresas, encontra-se diante deste cenário dois conceitos: elisão fiscal e evasão fiscal. A evasão fiscal é a pratica que pode ser considerada como criminosa de redução dos tributos, consisti na sonegação tributaria. Diante dessa ótica, para que o negócio tenha resultados positivos, toda e qualquer empresa deve fazer o seu planejamento tributário, visto que é um processo licito, permitido pela legislação brasileira.

Em contrapartida, segundo Machado (2009), a elisão fiscal significa uma forma licita de evitar o tributo, já a evasão fiscal é a maneira ilícita, ou seja, a fuga do mesmo. Além disso, a Elisão fiscal permite conhecer o ambiente que a empresa está inserida juntamente com suas práticas e de acordo com a legislação vigente no Brasil identificar possibilidades, mecanismos que possam reduzir de forma legal dos tributos que a empresa pagará, ante do fato gerador.

2.2 CONCEITO DE MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE E SUAS CARACTERÍSTICAS

Conforme disposto no artigo 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, quem exerce profissionalmente atividade economia planejada para a produção ou circulação de bens ou de serviço é considerado empresário. Para a caracterização de uma sociedade empresária, conforme o artigo 981 da mesma Lei, devem “celebrar contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados” (BRASIL, 2002).

Perante aos dois conceitos, microempresa e empresa de pequeno porte, existe uma legislação específica para proteção dessas empresas, a Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, que foi criada para regulamentar, ou seja, estabelecer normas e diretrizes referentes ao tratamento diferenciado às ME's e EPP's.

A microempresa é definida como, sociedade empresária, sociedade simples empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário, apropriadamente registrado nos órgãos competentes, desde que tenha auferido uma receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00. A empresa de pequeno porte por sua vez, é a pessoa jurídica que possui receita bruta anual acima de R\$ 360.000,00 e igual ou inferior R\$ 4.800.000,00, segundo a Lei Complementar 123/2006.

A diferença entre microempresa e empresa de pequeno porte definida pelo SEBRAE que segue parâmetros quanto ao número de empregados e divide os segmentos entre comércio e serviços, e indústria, estabelece da seguinte forma: empresas comerciais e de prestação de serviço com até 9 empregados são consideradas microempresas e de 10 a 49 empregados são definidas como empresas de pequeno porte. As empresas industriais que possuem no seu quadro de funcionários até 19 pessoas são consideradas microempresas e de 20 a 99 empregados, como empresas de pequeno porte (SEBRAE, 2006).

Longenecker (2007) alega que quando a quantidade de funcionários é menor que 100 e suas atividades prestadas são centradas em uma única região em paralelo a outras empresas do mesmo segmento, as empresas podem ser classificadas de pequeno porte, por serem mantidas por um único funcionário ou poucos funcionários.

Drucker (2003) esclarece que quando se trata de determinar o tamanho das empresas existe uma dificuldade, sendo necessário avaliar sua estrutura administrativa. Ainda assim explica as características de diferenciação por porte, que nas microempresas não existe separação de níveis hierárquicos, o próprio dirigente executa as tarefas operacionais da empresa na maior parte do tempo. O restante do tempo utiliza em funções das atividades como compras ou até mesmo contabilidade. Nas pequenas empresas, por sua vez, necessita de uma estrutura administrativa, evidenciando um nível hierárquico entre o “chefe” e os funcionários. O dirigente acumula as funções de vendas, finanças, compras etc. na maior parte.

2.3 SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional é um regime de tributação simplificado, instituído para as micro e pequenas empresas, com a intenção de incentivar as mesmas com uma carga tributária menor e simplificada com o recolhimento dos impostos unificado, sendo calculado sobre a receita bruta mensal e anual (FABRETTI, 2009).

Criado pela Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, as empresas optantes por esse tratamento diferenciado ficaram sujeitas ao recolhimento em uma única guia dos tributos a seguir, conforme seu artigo 13:

- “I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
- III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS
- V - Contribuição para o PIS/Pasep
- VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP
- VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS
- VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.”

Da mesma forma Silva (2010), descreve que o Simples Nacional é um regime tributário que favorece as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, onde, alguns impostos são recolhidos em única Guia, sendo ela composta pelos tributos:, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Sobre Lucro Líquido (CSLL), Imposto Sobre Serviços (ISS), Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Os critérios para adoção a esse regime de tributação, caracterizado como Simples Nacional é um limite de faturamento anual, para que a empresa seja optante por esse regime tributário precisa ter um faturamento sendo igual ou inferior R\$ 4.800.000,00, conforme a Lei Complementar nº 155 de 27 de outubro 2016, que trouxe alterações para a Lei Complementar 123 de 2006, pois antes o limite de faturamento era de R\$ 3.600.000,00. Além disso a

empresa deve conter em seu cadastro do CNJP, os CNAES permitidos para esse regime, se essas atividades não estiverem relacionadas nos Anexos VI da Resolução CGSN nº 143, de 11 de dezembro de 2018 e VII da Resolução CGSN nº 150, de 03 de dezembro de 2019, o tipo de atividade não será impedimento para seu ingresso no Simples Nacional.

As atividades que contemplam o Simples Nacional são divididas em cinco anexos, sendo o anexo I: empresas de comércio; anexo II: indústrias; anexo III: prestação de serviços, a lista completa deste anexo é apresentada no § 5º-B, § 5º-D e § 5º-F do artigo 18 da Lei Complementar 123; anexo IV: empresas que fornecem serviços de limpeza, vigilância, obras, construção de imóveis, serviços advocatícios, § 5º-C do artigo 18 da Lei Complementar 123; e anexo V: empresas que prestam serviços de auditoria, jornalismo, tecnologia, publicidade, engenharia, entre outros, § 5º-I do artigo 18 da Lei Complementar 123. Além disso, cada anexo, tem seus limites de faturamentos relacionados com alíquotas e parcelas a deduzir, que são utilizados na apuração do imposto devido.

Além disso, Young (2008) afirma que o Simples Nacional é uma forma de tributação que pode ser considerada progressiva, uma vez que seu faturamento é aumentado, aumenta sua alíquota de contribuição. Existe uma simplificação de obrigações neste regime de arrecadação, mas o não cumprimento das mesmas acarreta multa, tanto para omissões quanto para incorreções.

Dentre as obrigações exigidas para quem possui como opção de pagamento o regime do Simples Nacional está o PGDAS-D (Programa gerador do documento de arrecadação do Simples Nacional – Declaratório), onde será feito a apuração sobre o faturamento da empresa. As apurações efetuadas nesse sistema deverão ser transmitidas mensalmente até o vencimento do prazo para pagamento dos impostos devidos no Simples Nacional até o dia 20 do mês seguinte ao período de apuração, mesmo a ME ou a EPP que não tenha auferido receita em determinado período ou que esteja inativa durante todo o ano-calendário, deverá preencher o valor igual a zero.

As microempresas e empresas de pequeno porte que deixar de prestar as informações mensalmente à Receita Federal do Brasil através do PGDAS-D, no prazo determinado na legislação, ou que informar com omissões ou incorreções, estarão sujeitas a multas para cada mês ocorrido. Ainda assim, umas das outras obrigações das empresas optantes por esse regime é o preenchimento da DEFIS, (Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais), declarada anualmente até 31 de março de cada ano onde é informando os dados econômicos e fiscais ocorridos na empresa.

Segundo a Lei Complementar nº 155 de 2016, a partir de 2018, o montante devido pelas ME e EPP optantes pelo Simples Nacional é determinado mediante o cálculo da alíquota efetiva, a partir da aplicação das tabelas dos anexos. Para fazer o cálculo são utilizadas duas alíquotas: nominal e efetiva. A alíquota nominal é dada de acordo com a o anexo e a receita bruta dos últimos 12 meses que a empresa se enquadra, já a alíquota efetiva tem que ser calculada, mediante a fórmula:

$$\text{Alíquota Efetiva} = \frac{\text{RBT12} \times \text{Alíq. Nominal} - \text{PD}}{\text{RBT12}}$$

Onde: RBT12 é a Receita Bruta Acumulada nos últimos 12 meses, Alíq. Nominal é alíquota nominal e PD é parcela a deduzir, que também é estipulada pelo anexo e limite de faturamento. Após encontrado a alíquota efetiva, para alcançar o valor do imposto devido deverá multiplicar o valor da receita bruta obtida no mês pela alíquota efetiva encontrada:

$$\text{Valor do Imposto} = \text{Receita Bruta auferida} \times \text{Alíquota Efetiva.}$$

Todo o processo de cálculo, desde a alíquota efetiva até o valor final do imposto devido, é feito pelo próprio sistema do Simples Nacional o PGDAS-D. O contribuinte informa a receita bruta, já excluída as suas devoluções, informa as atividades e retenções, logo após, o sistema faz toda a apuração do imposto e após o processo é gerado o DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional), uma única guia com os impostos já unificado.

2.4 DIFAL - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NO ESTADO DE GOIÁS

A norma federal que dispõe sobre o ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação é a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 e suas devidas alterações.

Como próprio nome do tributo já diz, circulação de mercadoria, torna o seu fato gerador, ou seja, a venda, a bonificação ocorrendo a “circulação” do produto haverá a tributação do ICMS. Não sendo apenas produtos ou mercadorias, alguns serviços também são tributados por esse imposto, sendo eles: serviços de transportes intermunicipal e interestadual e os serviços de comunicação, no caso do serviço de transporte, se ele ocorrer apenas dentro

do município é tributado pelo ISS (Imposto Sobre Serviço), de competência dos municípios e não pelo o ICMS (GOIÁS, 1997).

O ICMS é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, que incide sobre produtos e serviços de diferentes tipos, ainda que as operações e as prestações de iniciem no exterior, conforme disposto no art. 2º do Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997 – RCTE (Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás).

Ainda assim o ICMS possui benefícios fiscais, onde os mesmos são dispostos na legislação do Estado de Goiás, no Anexo IX do Decreto nº 4.852/1997 – RCTE. Sobre benefícios fiscais entende-se por diminuição ou eliminação, da respectiva alta carga tributária, e esses benefícios fiscais são obrigatoriamente regulamentados por lei ou alguma norma específica.

As isenções, conforme Crepaldi e Crepaldi (2012), são possibilidades “de não incidência tributária legalmente qualificada os regimes jurídicos da imunidade e da isenção são diversos, embora o efeito seja o mesmo: o não pagamento de tributo.”

As alíquotas deste tributo conforme o artigo 20 do Decreto nº 4.852/1997 – RCTE, são de 17% nas operações internas e 12% para as operações interestaduais, podendo variar levando em consideração os benefícios e isenções seja para a operação ou para o produto em si e de 4% nas operações interestaduais com bem e mercadoria importados do exterior. Com a alíquota de 12% nas operações interestaduais nota-se um estímulo para as empresas efetuarem vendas para outros estados, ou seja, uma forma de estimular a economia e beneficiar as empresas com uma carga tributária menor (GOIÁS, 1997).

O Decreto nº 9.104 de 05 de dezembro de 2017, está ligado diretamente com esse imposto, pois ele estabelece o pagamento do ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelo contribuinte optante pelo simples nacional, nas aquisições de mercadorias destinadas à comercialização ou produção rural. Este decreto afeta as microempresas e empresas de pequeno porte do segmento comércio, além de pagarem o imposto sobre as vendas, quando comprarem mercadorias de outros estados, terão que recolher as diferenças de alíquotas de ICMS, tornando uma obrigação a mais a recolher para a empresa e impactando no seu preço de venda final dessas mercadorias (GOIÁS, 2017).

A mudança feita na legislação é necessária para estimular a economia interna do estado, sendo que há um grande fluxo de empresas que adquirem mercadorias fora do Estado de Goiás. Sendo assim, força as empresas a adquirir mercadorias internamente, pois as empresas do Simples Nacional acabam comprando mercadorias de outras unidades da federação pela alíquota interestadual ser menor que a interna, criando-se uma vantagem para

esses contribuintes. Visto o quanto a modificação na legislação foi impactante nas empresas, a Secretaria da Fazenda de Goiás alterou o Decreto nº 9.104 com o Decreto nº 9.326 de 2 de outubro de 2018, que isenta as microempresas do pagamento do diferencial de alíquotas, sendo assim as empresas que tiverem faturamento anual até R\$ 360.000,00 estão dispensadas do recolhimento do DIFAL (GOIÁS, 2017).

Continuamente com as alterações sobre o Decreto nº 9.104/2017, houve exclusões de produtos que não incidirão o DIFAL beneficiando assim alguns segmentos de mercadorias, essas isenções foram trazidas com os Decretos, conforme o Quadro 1.

Quadro 1 - Decretos

Decreto	Data	Segmentos
Nº 9.235	30 de maio de 2018	Tecidos e Acessórios
Nº 9.261	04 de julho de 2018	Calçado, polainas e artigos semelhantes; suas partes
Nº 9.319	25 de setembro de 2018	Mercadorias Diversas

Fonte: Elaborado pelo autor

Os decretos descritos no Quadro 1, apresentam uma lista de todas as mercadorias dispensadas do recolhimento do diferencial de alíquotas, essas mercadorias estão apresentadas no anexo A deste trabalho.

Ainda sobre as alterações no decreto, o Decreto nº 9.162, de fevereiro de 2018, como forma de benefício já aplicado, impõem a aplicação das alíquotas nas compras conforme evidenciado no Quadro 2.

Quadro 2 – Fórmula DIFAL Simples Nacional (Comercialização)

Tipo	Cálculo	Fonte Científica
DIFAL (Simples Nacional)	7,87% x Valor da operação	Art. 3º, Inciso I, Alínea a
DIFAL (Simples Nacional)	4,49% x Valor da operação	Art. 3º, Inciso I, Alínea b

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme evidenciado no Quadro 2, nota-se que existem duas formas de cálculo sobre o valor da operação. A primeira é de 7,87% para as mercadorias sujeitas a alíquota de ICMS e de 4%, e para as demais alíquotas a aplicação de 4,49%, deste modo chegando no valor do DIFAL.

Para justificar os percentuais de 4,49% e 7,87% utilizados nas formulas do Decreto é exemplificado uma operação de compra de São Paulo com 7% de ICMS para Goiás

com uma alíquota Interna de 11%, O Decreto faz uma redução em consideração a alíquota interna de ICMS de Goiás de 17% para 11%:

Valor da operação = R\$ 1.000,00 | Alíquota interestadual de SP 7% | Alíquota Interna de GO 11%, aplicando a fórmula:

$$\text{Fator} = 1.000 / (1 - 0,11) * (0,11 - 0,07)$$

$$\text{Fator} = 1.000 / 0,89 * 0,04$$

$$\text{Fator} = 1.123,60 * 0,04$$

$$\text{Fator} = 44,944$$

$$\text{Fator} = 44,944 * 0,1 = 4,49\%$$

Criou-se o fator de 4,49%.

Valor da operação = R\$ 1.000,00 | Alíquota interestadual de SP 4% (Importadas) | Alíquota Interna de GO 11%, aplicando a fórmula:

$$\text{Fator} = 1.000 / (1 - 0,11) * (0,11 - 0,04)$$

$$\text{Fator} = 1.000 / 0,89 * 0,07$$

$$\text{Fator} = 1.123,60 * 0,07$$

$$\text{Fator} = 78,65 * 0,1 = 7,865\%$$

Criou-se o fator “arredondado” de 7,87%

2.4 ESTUDOS CORRELATOS

Alguns pesquisadores se propuseram através do planejamento tributário, e com as alterações na legislação tributária, buscar uma redução da carga tributária nas micro e pequenas empresas. Entre os estudos mais recentes, Oliveira (2019), objetivou uma abordagem na gestão tributária, visando a minimização de forma lícita, clara e eficiente de se reduzir a carga tributária e demonstrou qual a eficácia de um planejamento tributário, focando na alteração da Lei Complementar nº 155/2017 do Regime do Simples Nacional, envolvendo um caso prático.

O resultado evidenciou de forma relevante que a empresa embora já enquadrada no regime do Simples Nacional, está seja a sua melhor opção de regime tributário, dentro das legalidades e de forma lícita transparente. E sugeriu novas possibilidades de reavaliar o planejamento tributário em caso de alteração ou mudanças relevantes em seu faturamento ou atividades desenvolvidas.

Entre as pesquisas nacionais que analisaram a importância do planejamento tributário nas empresas classificadas em micro e pequenas, destaca-se o trabalho Monteiro (2019), que teve como objetivo, demonstrar que a elaboração de planejamento tributário, por micro e pequenas empresas, pode levá-las a obter uma vantagem competitiva frente a seus concorrentes. O achado do estudo foi de que um planejamento eficiente proporcionará as micro e pequenas empresas todas as informações necessárias para tomadas de decisões, além de contribuir para melhorar a utilização de seus recursos, bem como, ajustá-los às suas atividades prioritárias e comprovou-se que a elaboração de planejamento tributário é uma forma legal de minimizar os gastos que envolvem o pagamento de tributos.

Ainda assim, De Souza e Silva (2020) apresentaram o que são tributos, abordando o contexto histórico e analisando a importância do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), abrangendo, conseqüentemente, o Diferencial de Alíquotas para os Estados e Distrito Federal, que são adimplidos pelos contribuintes e pelas empresas que se enquadram no Simples Nacional e MEI.

E tiveram como conclusão que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é uma das fontes de receita de maior valia para o governo dos Estados e do Distrito Federal e que o DIFAL tem como sua principal função igualar a competitividade das alíquotas entre os Estados em que o comprador reside, diminuindo a guerra fiscal entre os mesmos. E que para aprimorar o DIFAL, houve o surgimento da cobrança do mesmo para as mercadorias interestaduais adquiridas para comercialização, com isso o Governador do Estado de Goiás a partir do mês de março de 2018, impôs de acordo com a legislação tributária, o pagamento do imposto para as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Este estudo quanto a natureza se classifica como aplicada, pois segundo Gil (2008), a natureza aplicada busca gerar noção para a aplicação prática e conduzida a solução de problemas que contenham objetivos anteriormente definidos. Além disso, esse tipo de pesquisa visa à aplicação de suas descobertas a um problema.

Ao mesmo tempo, o estudo se caracteriza quanto a abordagem, como qualitativa e quantitativa, pois segundo Fonseca (2002) a abordagem qualitativa se atenta com o aprofundamento do entendimento de um grupo social, de uma organização, etc. E a pesquisa quantitativa, os resultados obtidos podem ser calculados, diante de uma linguagem numérica para explicar e avaliar os dados coletados.

Quanto aos objetivos este estudo classifica como descritivo, pois para Gil (2008), a pesquisa descritiva possui como alvo a descrição das características de uma população ou fenômeno, no caso as empresas do Simples Nacional em específico.

No entanto, quanto aos procedimentos de pesquisa, este estudo é classificado como uma pesquisa documental, pois conforme Lakatos e Marconi (2003) as pesquisas documentais são procedimentos que se utilizam de métodos e técnicas para apreensão, compreensão e análise de documentos, ou seja, a própria fonte de dados.

A pesquisa é apresentada por simulação, que segundo Bruyne (1977) é entendida como a criação e a manipulação de dados com a finalidade de averiguar possíveis resultados, representando um cenário, para análises, comparações, experimentos, etc.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Para o resultado deste trabalho, foi utilizado dados fictícios de uma empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, com sede no Estado de Goiás, do segmento comércio varejista de matérias de construção, com o intuito de analisar suas compras internas e interestaduais.

Para isso, foi realizado uma simulação de compras de um fornecedor de mercadorias localizado no Estado de Goiás e outro localizado no Estado de São Paulo. Assim, foi definido o mesmo valor de compras, para exemplificar a aplicação das alíquotas de ICMS praticadas por esses dois Estados, nas mercadorias.

4.1 COMPRAS REALIZADAS NO FORNECEDOR LOCALIZADO NO ESTADO DE SÃO PAULO

Desta forma, para efeito na simulação, foram considerados as compras de mercadorias efetuadas no Estado de São Paulo no período de janeiro/2020 a junho/2020. Para as mercadorias nacionais foi estipulado no total R\$ 185.000,00 como custo inicial, sem o ICMS.

Para que seja demonstrado a inclusão da alíquota do ICMS de 7% (sete por cento), no custo das mercadorias, o valor total será dividido por 0,93 (R\$ 185.0000,00 / 0,93), chegando-se ao valor de total de R\$ 198.924,73, sem o valor do frete, conforme o quadro 3.

Quadro 3 – Cálculo do ICMS na precificação das mercadorias no fornecedor SP – ICMS 7%

Mês	Valor das Mercadorias em SP	Inclusão do ICMS no Preço das Mercadorias (1 - (7/100) = 0,93	Custo das Mercadorias sem o frete
Janeiro/2020	R\$ 25.000,00	R\$ 26.881,72	R\$ 26.881,72
Fevereiro/2020	R\$ 35.000,00	R\$ 37.634,41	R\$ 37.634,41
Março/2020	R\$ 29.000,00	R\$ 31.182,80	R\$ 31.182,80
Abril/2020	R\$ 30.000,00	R\$ 32.258,06	R\$ 32.258,06
Maior/2020	R\$ 32.000,00	R\$ 34.408,60	R\$ 34.408,60
Junho/2020	R\$ 34.000,00	R\$ 36.559,14	R\$ 36.559,14
Total	R\$ 185.000,00	R\$ 198.924,73	R\$ 198.924,73

Fonte: Elaborado pelo autor

Ainda assim, neste segmento do mercado de materiais de construção, existe compras de mercadorias importadas, que nesta simulação as mercadorias importadas serão em termos quantitativo, menor que as mercadorias nacionais.

Desta forma foi estipulado um valor total de R\$ 64.500,00 de compras de mercadorias importadas, adquiridas de um fornecedor do Estado de São Paulo. Sendo que, conforme a Resolução nº 13 de 25 de abril de 2012, do Senado Federal, determina que “a alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento)”. Assim, as mercadorias na venda interestadual são aplicadas a alíquota de ICMS de 4% (quatro por cento), onde chega-se ao valor total de R\$ 67.187,50, conforme o quadro 4. (BRASIL, 2012)

Quadro 4 – Cálculo do ICMS na precificação das mercadorias no fornecedor SP (Importados) – ICMS 4%

Mês	Valor das Mercadorias em SP	Inclusão do ICMS no Preço das Mercadorias (1 - (4/100) = 0,96	Custo das mercadorias sem o frete
Janeiro/2020	R\$ 15.000,00	R\$ 15.625,00	R\$ 15.625,00
Fevereiro/2020	R\$ 10.000,00	R\$ 10.416,67	R\$ 10.416,67
Março/2020	R\$ 5.000,00	R\$ 5.208,33	R\$ 5.208,33
Abril/2020	R\$ 13.000,00	R\$ 13.541,67	R\$ 13.541,67
Maior/2020	R\$ 12.500,00	R\$ 13.020,83	R\$ 13.020,83
Junho/2020	R\$ 9.000,00	R\$ 9.375,00	R\$ 9.375,00
Total	R\$ 64.500,00	R\$ 67.187,50	R\$ 67.187,50

Fonte: Elaborado pelo autor

4.2 COMPRAS NO FORNECEDOR LOCALIZADO NO ESTADO DE GOIÁS

Por sua vez, o fornecedor localizado no Estado de Goiás, considerado atacadista utiliza-se do benefício de redução da base de cálculo que resulta sobre o valor da operação do equivalente ao percentual de 10% (dez por cento), conforme está descrito no Anexo IX, inciso VIII do Decreto nº 4.852/97 – RCTE-GO (GOIÁS,1997).

Desta forma para a simulação será considerado o mesmo valor das mercadorias nacionais, que foi utilizado no fornecedor de São Paulo, ou seja, o total de R\$ 185.000,00

Para que seja demonstrado a inclusão da alíquota do ICMS de 10% (dez por cento), no custo das mercadorias, o valor total será dividido por 0,90 (R\$ 185.0000,00 / 0,90), chegando-se ao valor de total de R\$ 205.555,56, sem o valor do frete, conforme o quadro 5.

Quadro 5 – Cálculo do ICMS na precificação das mercadorias no fornecedor atacadista GO – ICMS 10%

Mês	Valor das Mercadorias em GO	Inclusão do ICMS no Preço das Mercadorias (1 - (10/100) = 0,90	Custo das mercadorias sem o frete
Janeiro/2020	R\$ 25.000,00	R\$ 27.777,78	R\$ 27.777,78
Fevereiro/2020	R\$ 35.000,00	R\$ 38.888,89	R\$ 38.888,89
Março/2020	R\$ 29.000,00	R\$ 32.222,22	R\$ 32.222,22
Abril/2020	R\$ 30.000,00	R\$ 33.333,33	R\$ 33.333,33
Maior/2020	R\$ 32.000,00	R\$ 35.555,56	R\$ 35.555,56
Junho/2020	R\$ 34.000,00	R\$ 37.777,78	R\$ 37.777,78
Total	R\$ 185.000,00	R\$ 205.555,56	R\$ 205.555,56

Fonte: Elaborado pelo autor

Já as mercadorias importadas no fornecedor atacadista de Goiás, por estar efetuando vendas para a empresa de pequeno porte também localizada em Goiás, caracteriza uma operação interna, aplicando-se a alíquota de 10%. Sendo o valor total das mercadorias de R\$ 64.500,00.

Para que seja demonstrado a inclusão da alíquota do ICMS de 10% (dez por cento), no custo das mercadorias, o valor total será dividido por 0,90 (R\$ 64.500,00 / 0,90), chegando-se ao valor de total de R\$ 71.666,67, sem o valor do frete, conforme o quadro 6.

Quadro 6 – Cálculo do ICMS na precificação das mercadorias importados no fornecedor atacadista GO – ICMS 10%

Mês	Valor das Mercadorias em GO	Inclusão do ICMS no Preço das Mercadorias (1 - (10/100) = 0,90)	Custo das Mercadorias sem o frete
Janeiro/2020	R\$ 15.000,00	R\$ 16.666,67	R\$ 16.666,67
Fevereiro/2020	R\$ 10.000,00	R\$ 11.111,11	R\$ 11.111,11
Março/2020	R\$ 5.000,00	R\$ 5.555,56	R\$ 5.555,56
Abril/2020	R\$ 13.000,00	R\$ 14.444,44	R\$ 14.444,44
Maior/2020	R\$ 12.500,00	R\$ 13.888,89	R\$ 13.888,89
Junho/2020	R\$ 9.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00
Total	R\$ 64.500,00	R\$ 71.666,67	R\$ 71.666,67

Fonte: Elaborado pelo autor

4.3 APLICAÇÃO DO DIFAL E FRETE SOBRE AS COMPRAS

Após feito a inclusão do ICMS no valor das mercadorias, a partir do valor encontrado, foi aplicado os valores referentes ao DIFAL e do frete. Nas compras interestaduais no fornecedor de São Paulo sujeitas à alíquota de ICMS de 7% é aplicado a alíquota de 4,49% do DIFAL, por sua vez, nas compras sujeitas a 4%, ou seja, nas importadas, é aplicado a alíquota de 7,87% do DIFAL, ainda assim foi o considerado 2% do somatório de compras para o valor do frete (FOB) - *Free on board*, que significa “livre a bordo” nesta modalidade de frete quem arca com o custo do transporte é o destinatário, evidenciado no quadro 7 a seguir.

Quadro 7 – Compras Interestaduais

Mês	Compras Interestaduais: Sujeitas à 7% ou 12% de ICMS	Alíquota do DIFAL: 4,49%	Compras Interestaduais : Sujeitas à 4% de ICMS (Importados)	Alíquota do DIFAL: 7,87%	Valor total do DIFAL	Valor do Frete (FOB)
01/2020	R\$ 26.881,72	R\$ 1.206,99	R\$ 15.625,00	R\$ 1.229,69	R\$ 2.436,68	R\$ 850,13
02/2020	R\$ 37.634,41	R\$ 1.689,78	R\$ 10.416,67	R\$ 819,79	R\$ 2.509,58	R\$ 961,02
03/2020	R\$ 31.182,80	R\$ 1.400,11	R\$ 5.208,33	R\$ 409,90	R\$ 1.810,00	R\$ 727,82
04/2020	R\$ 32.258,06	R\$ 1.448,39	R\$ 13.541,67	R\$ 1.065,73	R\$ 2.514,12	R\$ 915,99
05/2020	R\$ 34.408,60	R\$ 1.544,95	R\$ 13.020,83	R\$ 1.024,74	R\$ 2.569,69	R\$ 948,59
06/2020	R\$ 36.559,14	R\$ 1.641,51	R\$ 9.375,00	R\$ 737,81	R\$ 2.379,32	R\$ 918,68
Total	R\$ 198.924,73	R\$ 8.931,72	R\$ 67.187,50	R\$ 5.287,66	R\$ 14.219,38	R\$ 5.322,24

Fonte: Elaborado pelo autor

Sendo assim, o total das compras interestaduais no período de janeiro/2020 a junho/2020 foi de R\$ 266.112,23, o valor total do frete R\$ 5.322,24 e o valor total do DIFAL R\$ 14.219,38, resultando em um custo total de R\$ 285.653,85 conforme o quadro 08 do resumo a seguir.

Quadro 8 – Resumo Compras Interestaduais

Valor Total das Compras: Janeiro/2020 à Junho/2020	R\$ 266.112,23
Valor Total do Frete	R\$ 5.322,24
Valor Total do DIFAL	R\$ 14.219,38
Valor Total do Custo	R\$ 285.653,85

Fonte: Elaborado pelo autor

Nas compras estaduais no fornecedor de Goiás, não há incidência do DIFAL, pois o decreto 9.104/2017, institui o recolhimento da diferença tributária apenas nas operações efetuadas de outras unidades da federação, além disso não foram considerados valores referentes ao transporte, visto que se trata de uma operação interna dentro do Estado.

Quadro 9– Compras Estaduais

Mês	Compras Estaduais: Sujeitas à 10%	Alíquota do DIFAL: 0,00%	Compras Estaduais: Sujeitas à 10% de ICMS (Importados)	Alíquota do DIFAL: 0,00%	Valor total do DIFAL
Janeiro/2020	R\$ 27.777,78	R\$ 0,00	R\$ 16.666,67	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Fevereiro/2020	R\$ 38.888,89	R\$ 0,00	R\$ 11.111,11	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Março/2020	R\$ 32.222,22	R\$ 0,00	R\$ 5.555,56	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Abril/2020	R\$ 33.333,33	R\$ 0,00	R\$ 14.444,44	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Maió/2020	R\$ 35.555,56	R\$ 0,00	R\$ 13.888,89	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Junho/2020	R\$ 37.777,78	R\$ 0,00	R\$ 10.000,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Total	R\$ 205.555,56	R\$ 0,00	R\$ 71.666,67	R\$ 0,00	R\$ 0,00

Fonte: Elaborado pelo autor

Assim, está evidenciado no quadro 10, as compras estaduais totalizam um custo total de R\$ 277.222,22.

Quadro 10 – Resumo Compras Estaduais

Valor Total das Compras: Janeiro/2020 à Junho/2020	R\$ 277.222,22
Valor Total do Frete	R\$ 0,00
Valor Total do DIFAL	R\$ 0,00
Valor Total do Custo	R\$ 277.222,22

Fonte: Elaborado pelo autor

No quadro 11, temos a comparação das operações interestaduais e estaduais. Sendo as operações ocorridas no fornecedor localizado em São Paulo, totalizaram um valor de custo de R\$ 285.653,85, incluído o valor da apuração do DIFAL mais o frete, ambos demonstrados no quadro 7 e 8. E as operações efetuadas no fornecedor localizado em Goiás com um custo de R\$ 277.222,22 evidenciado no quadro 9 e 10.

Quadro 11 – Comparação

Operação Interestadual Com o DIFAL	Valor	Operação Estadual Sem DIFAL	Valor
Valor Total das Compras: Fevereiro/2018 à Julho/2018	R\$ 266.112,23	Valor Total das Compras: Fevereiro/2018 à Julho/2018	R\$ 277.222,22
Valor Total do Frete	R\$ 5.322,24	Valor Total do Frete	R\$ 0,00
Valor Total do Custo Antes da Apuração do DIFAL	R\$ 271.434,48	Valor Total do Custo Antes da Apuração do DIFAL	R\$ 277.222,22
Valor Total do DIFAL	R\$ 14.219,38	Valor Total do DIFAL	R\$ 0,00
Valor Total do Custo Após a Apuração do DIFAL	R\$ 285.653,85	Valor Total do Custo Após a Apuração do DIFAL	R\$ 277.222,22

Fonte: Elaborado pelo autor

Verifica-se através do quadro 11, que após apurado o DIFAL a compra interestadual acarreta um custo maior em comparação com a estadual, visto que, com a vigência do Decreto 9.104/2017, onde obriga as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ao pagamento do DIFAL quando adquirir mercadoria destinada à comercialização ou produção rural.

Assim, pela análise do resultado apresentado, a compra efetuada do fornecedor de São Paulo seria viável para a empresa, antes do Decreto, mesmo que incluído o valor do frete. Pois na simulação deste trabalho, da compra por São Paulo, antes da apuração do DIFAL o custo total será de R\$ 271.434,48, ou seja, menor que o custo da compra por Goiás.

Porém, após a vigência do Decreto, impondo o recolhimento do DIFAL, desestimula a compra interestadual, sendo viável que a aquisição seja de fornecedor localizado no Estado de Goiás, onde não há diferença de ICMS a recolher.

Quadro 12 – Resumo

Custo total na Operação Interestadual	R\$ 285.653,85
Custo total na Operação Estadual	R\$ 277.222,22
Diferença em R\$	R\$ 8.431,63
Diferença em %	2,95%

Fonte: Elaborado pelo autor

Através do quadro 12, verifica-se que o custo total na operação estadual é no valor de R\$ 277.222,22 e na operação interestadual de R\$ 285.653,85, sendo a diferença no valor R\$ 8.431,63 em comparação da relação da operação estadual para interestadual. Essa diferença em percentual é de 2,95% (dois virgula noventa e cinco por cento) de aumento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho buscou demonstrar por meio de um planejamento tributário a carga tributária das compras de mercadorias para comercialização interestaduais e estaduais de uma empresa simulada, de pequeno porte optante pelo regime tributário Simples Nacional, que tem como atividade a comercialização de materiais de construção, com ênfase na apuração do DIFAL.

A pesquisa mostrou a simulação de compras de mercadorias nacionais e importadas, efetuadas em um fornecedor localizado no Estado de São Paulo com a aplicação das alíquotas de ICMS sobre as mesmas, demonstrando a apuração do DIFAL e os valores referentes ao transporte sobre as compras. Em contrapartida demonstrou a mesma compra de mercadorias nacionais e importadas de um fornecedor atacadista localizado no Estado de Goiás que aplica alíquota de ICMS diferente de São Paulo.

Diante da simulação efetuada, o estudo comprovou que a melhor compra, que acarreta um menor custo para a empresa é a estadual, do fornecedor localizado no Estado de Goiás, pois com o a aplicação do Diferencial de Alíquotas, disposto no Decreto 9.104/2017, as compras interestaduais ficam inviáveis. Desta forma, levando em consideração a empresa simulada na pesquisa, evidencia que o decreto estimula a economia interna do Estado de Goiás, desmotivando a empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, efetuar compras de fornecedores de São Paulo.

O estudo fica limitado a empresa que tenha o mesmo perfil, visando que as empresas podem ter estratégia de compras diferentes, sendo de outros fornecedores com valores de transportes diferentes, que aplicam alíquotas de ICMS na composição das mercadorias diferentes da simulação, ou mercadorias com isenções do recolhimento do DIFAL, dentre outros fatores. É necessária uma reavaliação do planejamento, podendo ter variações de quais compras são mais vantajosas.

Compreendendo que a legislação tributária no Estado de Goiás sofre mudanças constantemente, sugere-se para novas pesquisas na mesma linha apresentada, estudos de campo, que observem essas alterações. E que busquem analisar as variações dos valores das

mercadorias, de fornecedores de outras unidades da federação, sabendo-se que cada fornecedor possui uma realidade diferente, que influenciam nos preços das mesmas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Congresso. Senado. **Resolução nº 13/2012, de 25 de abril de 2012**. Dispõem sobre as alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm. Acesso em: 20 out. 2020

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. 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. Brasília, DF: Presidência da República, [1999]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 21 out. 2020.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Micro e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 21 out. 2020.

_____. Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 123 de dezembro de 2006. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm. Acesso em: 21 out. 2020.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 21 out. 2020.

_____. Lei nº 10.406, de 10 janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 21 out. 2020.

BRUYNE, P. et al. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1977.

COSTA, Gildevan Silva da. **Lucro real x lucro presumido x simples nacional: um comparativo entre os regimes de tributação**. 2018.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário: teoria e prática**. Saraiva Educação SA, 2012.

DA FONSECA, João José Saraiva. **Apostila de metodologia da pesquisa científica**. João José Saraiva da Fonseca, 2002.

DA SILVA BORBA, Francisco. **Dicionário UNESP do português contemporâneo**. Unesp, 2004.

DE SOUZA, Thiago Bruno Alves; SILVA, Clesiomar Rezende. ASPECTOS INERENTES AO ICMS: UMA ABORDAGEM DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL) NO ESTADO DE GOIÁS. **Revista de Estudos Interdisciplinares do Vale do Araguaia-REIVA**, v. 3, n. 01, p. 34-34, 2020.

DRUCKER, P. **Práticas de Administração de Empresas**. São Paulo: Pioneira, 2003.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A.C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOIÁS. Decreto nº 9.104, de 05 de dezembro de 2017. Dispõe sobre o pagamento do ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelo contribuinte optante pelo Simples Nacional, nas aquisições de mercadorias destinadas à comercialização ou produção rural e altera o Anexo IX do RCTE. Disponível em: ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Decretos/D_09104.htm. Acesso em: 21 out. 2020.

_____. Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997. Regulamenta a Lei nº 11.651 de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás. Disponível em: http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte_ver_40_3_htm/Rcte/RCTE.htm. Acesso em: 21 out. 2020.

_____. Decreto nº 9.261 de 04 de julho de 2018. Altera o Decreto nº 9.104, de 05 de dezembro de 2017, que dispõe sobre o pagamento do ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelo contribuinte optante pelo Simples Nacional nas aquisições de mercadorias destinadas à comercialização ou produção rural. Disponível em: http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_decretos.php?id=19372. Acesso em: 21 out. 2020.

_____. Decreto nº 9.319 de 25 de setembro de 2018. Altera o Decreto nº 9.104, de 05 de dezembro de 2017, que dispõe sobre o pagamento do ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelo contribuinte optante pelo Simples Nacional nas aquisições de mercadorias destinadas à comercialização ou produção rural. Disponível em: http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_decretos.php?id=19372. Acesso em: 21 out. 2020.

_____. Decreto nº 9.326 de 02 de outubro de 2018. Altera o Decreto nº 9.104, de 05 de dezembro de 2017, que dispõe sobre o pagamento do ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelo contribuinte optante pelo Simples Nacional nas aquisições de mercadorias destinadas à comercialização ou produção rural. Disponível em: http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_decretos.php?id=19398. Acesso em: 21 out. 2020.

_____. Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1961. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. Goiânia, GO. Disponível em: http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE_VER_40_3_htm/Cte/CTE.htm. Acesso em: 21 out. 2020.

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: impostos de renda das empresas**. 15. ed. São Paulo, Atlas, 2000.

LONGENECKER, J. G. et al. **Administração de pequenas empresas**. São Paulo: Thomson, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. 2009.

MONTEIRO, Pammela de Souza Batinga et al. A importância do planejamento tributário para o desenvolvimento de micro e pequenas empresas. **REVISTA FAIPE**, v. 9, n. 1, p. 50-58, 2019.

OLIVEIRA, Daniel Cícero de. **Planejamento tributário aplicado a microempresa lei complementar nº 155/2017 simples nacional para o ano de 2018**. 2019.

ROESCH, S. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertação e estudos de caso**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1999

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. Saraiva Educação SA, 2011.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Coleção de Manuais de Controles Básicos para micro e pequenas empresas**. 2006.

YOUNG, L. H. B. **Regimes de Tributação Federal**. 7. ed. Paraná: Juruá, 2008.

ANEXO A – Lista de mercadorias que não incidem o DIFAL

NCM	Descrição
84.072.190	Motor de popa
6401	Calçado impermeável de sola exterior e parte superior de borracha ou plástico, cuja parte superior não tenha sido reunida à sola exterior por costura ou por meio de rebites, pregos, parafusos, espigões ou dispositivos semelhantes, nem formada por diferentes partes reunidas pelos mesmos processos.
6402	Outro calçado com sola exterior e parte superior de borracha ou plástico.
6403	Calçado com sola exterior de borracha, plástico, couro natural ou reconstituído e parte superior de couro natural.
6404	Calçado com sola exterior de borracha, plástico, couro natural ou reconstituído e parte superior de matérias têxteis.
6405	Outro calçado.
6406	Partes de calçado (incluindo as partes superiores, mesmo fixadas a solas que não sejam as solas exteriores); palmilhas, reforços interiores e artigos semelhantes, amovíveis; polainas, perneiras e artigos semelhantes, e suas partes.
5007	Tecidos de seda ou de desperdícios de seda
5111	Tecidos de lã cardada ou de pelos finos cardados
5112	Tecidos de lã penteada ou de pelos finos penteados
5113	Tecidos de pelos grosseiros ou de crina
5204	Linhas para costurar, de algodão, mesmo acondicionadas para venda a retalho
5208	Tecidos de algodão que contenham pelo menos 85 %, em peso, de algodão, de peso não superior a 200 g/m ² .
5209	Tecidos de algodão que contenham pelo menos 85 %, em peso, de algodão, de peso superior a 200 g/m ²
5210	Tecidos de algodão que contenham menos de 85 %, em peso, de algodão, combinados, principal ou unicamente, com fibras sintéticas ou artificiais, de peso não superior a 200 g/m ²
5211	Tecidos de algodão que contenham menos de 85 %, em peso, de algodão, combinados, principal ou unicamente, com fibras sintéticas ou artificiais, de peso superior a 200 g/m ²
5212	Outros tecidos de algodão
5309	Tecidos de linho
5310	Tecidos de juta ou de outras fibras têxteis liberianas da posição 53.03
5311.00.00	Tecidos de outras fibras têxteis vegetais; tecidos de fios de papel
5401	Linhas para costurar de filamentos sintéticos ou artificiais, mesmo acondicionadas para venda a retalho
5407	Tecidos de fios de filamentos sintéticos, incluindo os tecidos obtidos a partir dos produtos da posição 54.04
5408	Tecidos de fios de filamentos artificiais, incluindo os tecidos obtidos a partir dos produtos da posição 54.05
5508	Linhas para costurar, de fibras sintéticas ou artificiais descontínuas, mesmo acondicionadas para venda a retalho
5512	Tecidos de fibras sintéticas descontínuas, que contenham pelo menos 85 %, em peso, destas fibras
5513	Tecidos de fibras sintéticas descontínuas, que contenham menos de 85 %, em peso, destas fibras, combinados, principal ou unicamente, com algodão, de peso não superior a 170 g/m ²
5514	Tecidos de fibras sintéticas descontínuas, que contenham menos de 85 %, em peso, destas fibras, combinados, principal ou unicamente, com algodão, de peso superior a 170 g/m ²

5515	Outros tecidos de fibras sintéticas descontínuas
5516	Tecidos de fibras artificiais descontínuas
5602	Feltros, mesmo impregnados, revestidos, recobertos ou estratificados
5603	Falsos tecidos, mesmo impregnados, revestidos, recobertos ou estratificados
5801	Veludos e pelúcias tecidos e tecidos de froco (<i>chenille</i>), exceto os artigos das posições 58.02 ou 58.06
5802	Tecidos atoalhados (turcos*), exceto os artigos da posição 58.06; tecidos tufados, exceto os artigos da posição 57.03
5803	Tecidos em ponto de gaze, exceto os artigos da posição 58.06
5804	Tules, filó e tecidos de malhas com nós; rendas em peça, em tiras ou em motivos, para aplicar, exceto os produtos das posições 60.02 a 60.06
5806	Fitas, exceto os artefatos da posição 58.07; fitas sem trama, de fios ou fibras paralelizados e colados (<i>bolducs</i>).
5809.00.00	Tecidos de fios de metal e tecidos de fios metálicos ou de fios têxteis metalizados da posição 56.05, do tipo utilizado em vestuário, para guarnição de interiores ou usos semelhantes, não especificados nem compreendidos noutras posições
5810	Bordados em peça, em tiras ou em motivos
5811	Artigos têxteis matelassês (acolchoados*) em peça, constituídos por uma ou várias camadas de matérias têxteis associadas a uma matéria de enchimento ou estofamento, acolchoados por qualquer processo, exceto os bordados da posição 58.10
5903	Tecidos impregnados, revestidos, recobertos ou estratificados, com plástico, exceto os da posição 59.02
5906.91.00	De malha
6001	Veludos e pelúcias (incluindo os tecidos denominados de “felpa longa” ou “pelo comprido”) e tecidos de anéis, de malha
6002	Tecidos de malha de largura não superior a 30 cm, que contenham, em peso, 5 % ou mais de fios de elastômeros ou de fios de borracha, exceto os da posição 60.01
6004	Tecidos de malha de largura superior a 30 cm, que contenham, em peso, 5 % ou mais de fios de elastômeros ou de fios de borracha, exceto os da posição 60.01
6005	Tecidos de malha-urdidura (incluindo os fabricados em teares para galões), exceto os das posições 60.01 a 60.04.
6006	Outros tecidos de malha
8308	Fechos, armações com fecho, fivelas, fivelas-fecho, grampos, colchetes, ilhoses e artigos semelhantes, de metais comuns, para vestuário ou acessórios de vestuário, calçado, joalheria, relógios de pulso, livros, encerados, artigos de couro, artigos de seleiro, artigos de viagem, ou para outras confecções; rebites tubulares ou de haste fendida, de metais comuns; contas e lantejoulas, de metais comuns
9606	Botões, incluindo os de pressão; formas e outras partes, de botões ou de botões de pressão; esboços de botões
9607	Fechos eclair (de correr) e suas partes