CENTRO UNIVERSITÁRIO BRASILEIRO - UNIBRA
CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

REILLANE MEIRELLY ARTUR DE OLIVEIRA
ROBERTA MORGANA DE ARAÚJO
UDILMA FELIX DOS SANTOS BORGES

LEVANTAMENTO BIBLIOMÉTRICO ACERCA DAS PESQUISAS SOBRE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS NO BRASIL NOS ÚLTIMOS 13 ANOS

RECIFE - PE
2025

REILLANE MEIRELLY ARTUR DE OLIVEIRA
ROBERTA MORGANA DE ARAÚJO
UDILMA FELIX DOS SANTOS BORGES

LEVANTAMENTO BIBLIOMÉTRICO ACERCA DAS PESQUISAS SOBRE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS NO BRASIL NOS ÚLTIMOS 13 ANOS

Artigo apresentado ao Centro Universitário Brasileiro – UNIBRA, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharelado em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Jadson Freire

RECIFE - PE

2025

Ficha catalográfica elaborada pela
bibliotecária: Laís Cardoso, CRB-4/PE-1753/P.

O48l Oliveira, Reillane Meirelly Artur de.
Levantamento bibliométrico acerca das pesquisas sobre diferencial de alíquotas do ICMS no Brasil nos últimos 13 anos / Reillane Meirelly Artur de Oliveira, Roberta Morgana de Araújo, Udilma Felix dos Santos Borges. - Recife: Edição do autor, 2025.
36 p. : il. color.

Orientador(a): Dr. Jadson Freire.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Centro Universitário Brasileiro – Unibra. Bacharelado em Ciências Contábeis, 2025.
Inclui Bibliografia.

1. ICMS. 2. Diferencial de alíquotas. 3. DIFAL. 4. ICMS interestadual. 5. Bibliometria. I. Araújo, Roberta Morgana de. II. Borges, Udilma Felix dos Santos. III. Centro Universitário Brasileiro - Unibra. IV. Título.

CDU: 657

REILLANE MEIRELLY ARTUR DE OLIVEIRA
ROBERTA MORGANA DE ARAÚJO
UDILMA FELIX DOS SANTOS BORGES

LEVANTAMENTO BIBLIOMÉTRICO ACERCA DAS PESQUISAS SOBRE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS NO BRASIL NOS ÚLTIMOS 13 ANOS

Artigo aprovado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharelado em Ciências Contábeis, pelo Centro Universitário Brasileiro – UNIBRA, por uma comissão examinadora formada pelos seguintes professores:

_____
Jadson Freire
Professor Orientador

_____
Professor(a) Examinador (a)

_____
Professor(a) Examinador (a)

Recife,____ de _____ de 2025.

NOTA:_____

Dedico este trabalho à minha família e amigos, pelo apoio constante, e a todos que contribuíram para minha formação acadêmica.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, pela força e sabedoria concedidas ao longo desta jornada, a minha família, pelo apoio incondicional e incentivo constante, aos professores e colegas, pela troca de conhecimentos e experiências que enriqueceram minha formação e a todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo mapear e analisar a produção científica acerca do Diferencial de Alíquotas do ICMS (DIFAL) no Brasil, no período de 2012 a 2025, por meio de um levantamento bibliométrico. A pesquisa caracteriza-se como quantitativa e exploratória, utilizando-se como base de dados a plataforma Google Acadêmico, a partir da seleção de artigos científicos, monografias e dissertações publicadas em língua portuguesa. A amostra foi composta por 30 trabalhos, analisada quanto aos aspectos temporais, geográficos, temáticos e metodológicos.

Os resultados indicam maior concentração de publicações nos anos de 2022 e 2025, além da predominância de estudos oriundos das regiões Sul e Sudeste do país. Verificou-se que a maior parte das pesquisas aborda a constitucionalidade do DIFAL, os impactos financeiros e operacionais nas empresas, especialmente nas micro e pequenas, bem como os efeitos decorrentes da Emenda Constitucional nº 87/2015 e da Lei Complementar nº 190/2022. Conclui-se que, apesar do crescimento recente das produções sobre o tema, ainda existem lacunas regionais e a necessidade de aprofundamento empírico, sobretudo diante das mudanças previstas com a Reforma Tributária.

O estudo contribui para a sistematização do conhecimento científico sobre o DIFAL e fornece subsídios para futuras pesquisas na área tributária.

Palavras-chave: ICMS. Diferencial de Alíquotas. DIFAL. ICMS Interestadual. Bibliometria.

ABSTRACT

This study aims to map and analyze the scientific production on the ICMS Tax Rate Differential (DIFAL) in Brazil from 2012 to 2025 through a bibliometric survey. The research adopts a quantitative and exploratory approach, using Google Scholar as the database, based on the selection of scientific articles, monographs, and dissertations published in Portuguese. The sample consisted of 30 studies, analyzed according to temporal, geographic, thematic, and methodological aspects.

The results indicate a higher concentration of publications in 2022 and 2025, as well as a predominance of studies from the South and Southeast regions of Brazil. Most research addresses the constitutionality of DIFAL, its financial and operational impacts on companies—especially micro and small enterprises—and the effects of Constitutional Amendment No. 87/2015 and Complementary Law No. 190/2022. It is concluded that, despite the recent growth in studies on the subject, there are still regional gaps and a need for further empirical research, particularly in light of the changes expected with the Tax Reform.

This study contributes to the systematization of scientific knowledge on DIFAL and provides support for future research in the tax field.

Keywords: ICMS. Tax Rate Differential. DIFAL. Interstate ICMS. Bibliometrics.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 7
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA 8
2.1 O ICMS COMO TRIBUTO 8
2.2 PARTILHA DE ICMS ENTRE AS UNIDADES FEDERATIVAS 10
2.3 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL) 11
3. METODOLOGIA 14
4. ANÁLISE DE DADOS 16
4.1 ASPECTOS ESTATÍSTICOS 19
4.2 ASPECTOS QUALITATIVOS MAIS ABORDADOS 21
4.2.1 GRUPOS TEMÁTICOS MAIS ABORDADOS 22
4.2.2 QUAL O PANORAMA DE PESQUISAS RELACIONADAS AO ICMS INTERESTADUAL? 23
4.2.3 QUAL O PANORAMA DE PESQUISAS RELACIONADAS A PARTILHA DE ICMS - DIFAL? 25
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS 29
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 31

1. INTRODUÇÃO

Como cita Sabbag (1), o sistema tributário brasileiro é estruturado em três esferas de competência, União, estado e municípios. Dentro dessa lógica, os impostos se distribuem entre as três instâncias, cabendo aos estados a instituição e regulamentação do ICMS, cuja incidência se dá sobre a circulação de mercadorias.

Dentre os principais impostos, pode-se destacar o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), um imposto estadual, que detém como fato gerador qualquer operação de movimentação física e jurídica de mercadorias, sejam elas para revenda ou consumo. (2) O ICMS, sendo de competência estadual, pode ser subdividido em interno e externo; tendo em vista que cada Unidade de Federação (estados/UF) detém autonomia legal e oficial para estabelecer o regulamento sobre o seu. Logo, quando uma mercadoria ou produto é circulado dentro de um determinado estado temos a incidência do ICMS interno; porém quando essa mesma mercadoria ou produto passa a cruzar as fronteiras estaduais e transitar de uma Unidade de Federação para outra, o ICMS requerido por tal operação passa a ser o ICMS externo (ou interestadual). (1)

Sobre as referidas operações interestaduais, conforme é possível ver nos estudos como os de Oliveira Júnior (3) e Claudino (4), muito se foi discutido entre os estados acerca de quem deteria o direito legal e monetário sobre o valor arrecadado– se o estado de origem ou o de destino; visto que, consoante Weber (5) na ausência de uma normatização oficial sobre tal repartição, as operações poderiam ser concentradas em apenas uma fatia de estados, dificultando os que não tinham um poder comercial tão ativo.

Tendo em vista as presentes necessidades, a Emenda Constitucional nº 87/2015 trouxe uma mudança para a divisão de tais arrecadações, de modo a uniformizar a destinação e permitir que as operações interestaduais que envolvem ICMS sejam tributadas de modo proporcional. (6) Tal mudança foi gerada de forma gradual, para dar tempo de todos os estados se adaptarem, tendo seu início em 2015 e sendo findada por volta de 2019, ficando denominada como Partilha de ICMS. (7)

Diante das circunstâncias apresentadas e da relevância que tal tributo detém sobre as empresas e estados, evidencia-se a pertinência de um aprofundamento científico sobre a temática, de modo a amparar um esquadrinhamento histórico de tais mudanças, sobretudo no que concerne ao ICMS (Imposto sobre Circulação de

Mercadorias e Prestação de Serviços) e à implementação de sua partilha entre os estados. Frente a isso, justifica-se a presente pesquisa. (8)

Tendo em conta essa necessidade, o presente estudo tem como propósito mapear as produções acadêmicas acerca do Diferencial de Alíquotas no Brasil, publicadas em periódicos no intervalo de 2012 a 2025.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção, serão abordados aspectos conceituais que formarão a base do tema de tal artigo e os assuntos que o permeiam.

2.1 O ICMS COMO TRIBUTO

Antes de adentrar na discussão acerca da antecipação tributária do ICMS, se faz primeiro necessário explanar acerca do tema mais presente em tal estudo, o ICMS como tributo.

A definição legal de tributo foi apresentada originalmente no artigo 3º do CTN (Código Tributário Nacional) (9), sendo o mesmo considerado como:

> Toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (9)

E, a partir de tal publicação, o mesmo passou por diversos tipos regulamentação e explanação até chegar aos grandes regulamentos de ICMS dos dias atuais (1). Sabbag (1) aborda que para que exista a cobrança de um tributo, se faz necessária antes a ocorrência de um evento chamado “Fato Gerador”; que foi constituído pelo CTN em seu artigo 114 como sendo uma situação previamente definida em lei que ao ser executada por um sujeito torna-o obrigado a cumprir tal obrigação tributária, seja essa principal ou acessória. (9)

Cada tipo de tributo tem a sua situação geradora predefinida, como é o caso do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), que ocorre no momento em que um contribuinte faz a circulação de um bem, tal ato caracteriza esse contribuinte como sendo o sujeito passivo dessa operação e o identifica como obrigado a cumprir com as obrigações vinculadas a esse tributo, sendo elas divididas em duas: Obrigação Principal e Acessória. (1)

Siqueira (10) alude que a obrigação principal pode ser consistida no ato do pagamento dispendioso do imposto, taxa ou penalidade surgida a partir da existência de uma situação geradora, e pode ser extinguida decorrente do crédito fiscal vinculado a essa própria obrigação. Já a obrigação acessória nada mais é do que a prestação de contas de tais recolhimentos através de declarações e procedimentos estabelecidos na legislação tributária, como um meio de permitir a verificabilidade de tal pagamento dentro da legislação vigente. (9,10)

O ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias) incide tanto sobre as movimentações de produtos para venda e revenda, como também sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, adicionando-se também aos serviços de comunicação, conforme menciona no Art. 155, II, da Constituição Federal de 1988 (11):

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte [...](11).

Onde foi detalhado mais precisamente na Lei Complementar 87/96 (7), também conhecida como Lei Kandir, onde traz a seguinte afirmativa:

> 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. (7);

Antes da chegada do ICM, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o tributo usado para tal fim de arrecadação era o IVM, Imposto sobre Vendas Mercantis, que existiu a partir da publicação da Lei nº 4.625/1922 (12).

Consoante Morais (13), a Constituição de 1934 promoveu alterações significativas no ordenamento tributário, entre elas a renomeação do tributo para Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). Ocorrendo uma ampliação de sua base de incidência e a aplicação da transferência da competência de cobrança para aos estados membros da federação. (13)

Rezende (14) cita que o ICM foi inserido na reforma tributária dada pela Emenda Constitucional (EC) nº 18/1965 (15), que supracitou o IVC. Outros autores, como Lukic (16), corroboram que tal feito tratou-se de uma oportunidade de modernização do Sistema Tributário Brasileiro, baseando-se no sistema francês.

O ICMS, então, passou a ser cobrado toda vez que o seu fato gerador, que era a circulação jurídica do bem, era exercida. Sabbag (1) ressalta a relevância de

atribuir esse fato gerador não somente a movimentação física do produto, mas sim a sua transferência jurídica, onde o bem sai da posse e titularidade de um sujeito e passa para outro de modo legal.

Esse imposto é um dos mais conhecidos pelas empresas, de modo que Sabbag (1) afirmou em seu estudo que aproximadamente de 80% das arrecadações dos estados é feita pelo ICMS, considerando assim um dos tributos de maior importância para as UFs (Unidades de Federação).

2.2 PARTILHA DE ICMS ENTRE AS UNIDADES FEDERATIVAS

Como o ICMS é um imposto estadual, cada unidade federativa tem a livre iniciativa para estipular qual será a alíquota (percentual a qual incidindo sobre a base de calculo do imposto irá calcular o valor devedor) do mesmo, sendo comumente de 18% a 27%. Essas alíquotas são fatores decisivos para as empresas analisarem em qual estado fica melhor fazer suas compras, visto que 2% pode trazer bastante diferença no fluxo de caixa da adquirente. (1)

É preciso primeiramente considerar que o ICMS divide-se em dois campos: o ICMS interno e o ICMS externo, ou interestadual (.17) Sendo os mesmos, respectivamente, imposto sobre a circulação de mercadorias cobrado nas operações internas do estado, e o imposto sobre circulação de mercadorias ocorrido quando tais operações são realizadas por contribuintes que se encontram em UFs distintas. (17)

O ICMS Interestadual é cobrado como um meio de compensar a Secretaria da Fazenda (SEFAZ) do estado de destino a qual a mercadoria está indo, e o valor cobrado correspondente a alíquota aplicada ao ICMS do estado sendo calculada como consumidor final, contribuinte ou não, e a porcentagem do ICMS cobrado entre os dois estados. (18)

O ICMS interno, além de ser regulamentado pelas normas acima citadas, é guiado também pelos regulamentos internos de cada estado, como é o caso do RICMS do Decreto 44.650/17 (17) que é o decreto onde contém o regulamento de ICMS do estado de Pernambuco, logo, o mesmo pode ser objeto de decisões políticas e econômicas pertinentes a cada estado, de acordo com especificidades de sua região. Ou seja, cada Unidade de Federação legisla de suas regras de arrecadação, isenções e benefícios fiscais conforme a individualidade e necessidade de cada um. (17)

Já se tratando do ICMS cobrado nas operações estaduais, Alexandre (19) traz a explanação do mesmo sendo o tributo que incide sobre as vendas quando o destinatário está lotado em outra unidade de federação. Até meados de 2015 tal evento era tido como um beneficiamento apenas da UF de origem dos produtos, beneficiando as unidades de federações mais industrializadas e desenvolvidas, fatos que consequentemente demandavam em desigualdades regionais. Com base nessa conjuntura, foi-se proposta e aprovada a EC 87/2015 (7), a qual trouxe a normatização para que fosse destinado onde a mercadoria seria de fato consumida. (19,7)

A esse procedimento que garantia a correta divisão do valor arrecadado de ICMS nas operações interestaduais, deu-se o nome de “Partilha de ICMS”; que veio com o intuito de sanar tal “guerra” entre os estados. (18)

Dentre os novos atos normativos que formalizaram o ICMS e sua aplicação interestadual, é possível ver no art. 155, § 2.º, VI, da CF, o regimento que ampara os Estados destino dos produtos e serviços, de modo que as alíquotas internas não mais poderão ser inferiores que as utilizadas nas operações entre os estados, sendo elas fixadas pelo Senado Federal. Dando-se por exceção os tratados em convênios do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), logo, as alíquotas internas (percentuais utilizados nas operações dentro de um determinado estado) sempre serão superiores ou iguais às alíquotas interestaduais. Como é possível ver nos incisos VII e VIII do § 2.º do art. 155 da CF (11), alteradas, então, pela EC 87/2015 (7); quando ocorrerem operações ou prestações envolvendo bens ou serviços destinados a consumidor final situado em outro estado da federação, independentemente de ser contribuinte do imposto, deverá ser aplicada a alíquota interestadual. Nesse contexto, o estado de destino será responsável tributário em realizar a arrecadação da diferença entre essa alíquota interestadual e a alíquota interna vigente em seu território. No entanto, se o destinatário não for contribuinte, essa responsabilidade será transferida ao remetente da operação. (BRASIL, CF/1988)

Tal normativa trouxe a previsão legal para a cobrança do ICMS interestadual nas compras fora do estado (17), cálculo que foi carinhosamente nomeado como DIFAL (Diferencial de alíquotas), o qual será detalhado mais precisamente na análise de resultados.

2.3 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL)

Conforme já introduzido no tópico anterior, o DIFAL foi inserido no ordenamento jurídico por meio do artigo 155, § 2.º, inciso VII da Constituição Federal (11) que introduziu a cobrança do valor de diferença entre a alíquota de ICMS da UF de origem em relação a UF destino.

Consoante Brasileiro (20) o DIFAL é constituído pela diferenciação da alíquota interna do estado pela alíquota interestadual. Logo, veio com a função de equalizar o cálculo e destino de tal tributo de modo a não prejudicar os estados menos desenvolvidos. (20)

Santos (18) em um de seus estudos, acrescenta que a origem do cálculo de diferencial de alíquotas teve por objeto promover uma equidade no que tange a "competitividade entre os estados", haja vistas que, conforme abordado no tópico anterior, os estados com maiores polos de industrialização e desenvolvimento acabavam ficando com a maior concentração de vendas, e por conseguinte, de arrecadação. Logo, é possível denotar que O DIFAL é um dos fatores mais relevantes de "guerra fiscal" entre os estados (21).

A EC nº 87/2015 (7) traz a exemplificação do que deve ser recolhido pelas unidades de federações de destino e de origem, de forma que existam traços de equidade. Tal mudança ocorreu de forma gradativa, tendo seu início em 2015 e seu fim por volta de 2019. A proporção foi detalhada por Souza (2) conforme tabela a seguir:

Tabela 1: ICMS Apurado Pela Diferença Entre Alíquotas Interestaduais

Ano	UF de origem	UF de destino
2015	80%	20%
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
2019	0%	

Fonte: Souza (2)

Logo, o cálculo do ICMS interestadual deve ser feito com base em quais regiões estão sendo envolvidas, estado de origem e estado de destino, e então ao levantar quais as alíquotas de ICMS de cada estado, pode-se descobrir qual o percentual de diferencial de alíquotas a ser usado na operação. Por exemplo, se uma empresa sediada aqui em PE; cuja alíquota interna atual é 20,5%, compra um produto vindo do estado de SP, cuja alíquota interestadual é 7% - temos um percentual de DIFAL de 13,5% (que corresponde a subtração de 20,5-7). Com a

aplicação do Arts. 12, inciso XI, e 24 da Lei nº 15.730/2016 (23) faz-se antes o cálculo do ICMS “por dentro”, dividindo o valor contábil do produto por 0,795 (resultado da subtração 100% - 20,5%) e então se tem a base de cálculo necessária para se calcular os 13,5% da DIFAL e, por conseguinte levantar o saldo a pagar. (22, 23)

Com o intuito de elucidar esse jogo de alíquotas interestaduais, se foi criada a tabela de ICMS Diferencial de Alíquotas, muito conhecida entre os contabilistas e tributaristas.

Figura1: Tabela de ICMS DIFAL

sage

DESTINO

ORIGEM	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	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	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	4
AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
BA	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
CE	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
DF	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	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	4
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
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	4
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
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	4
PI	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
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	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	17	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	12	18	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	12	12	18	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	

* RJ: 18% + 2% DE FECP / *AL 17% + 1% DE FECP

Fonte: Jornal Contábil (24)

O procedimento utilizado para identificação da alíquota interestadual do estado de origem é seccionado em três etapas, conforme disposto no Regulamento de ICMS de Pernambuco (Decreto 4650/17) sendo a primeira a localização da UF de origem da mercadoria; seguido pela localização da coluna destino a UF a qual a mercadoria está sendo enviada; e finalizado com a intersecção das duas linhas (origem x destino) e identificar qual a alíquota indicada nela. (17)

Note-se que tal alíquota exemplificada na Figura é a alíquota geral, podendo ter casos especiais de alíquotas diferenciadas de acordo com o regulamento de ICMS de cada estado, pois conforme se foi discorrido nos capítulos anteriores, cada estado tem autonomia para gerir o seu ICMS.

Quanto à destinação dessa receita tributária, a EC nº 87/2015 previu em suas mudanças que, a partir de 2019, ano final da adaptação, a partilha de ICMS ficaria destinada diretamente ao estado de destino da mercadoria. (7)

Vale salientar que esse cálculo de ICMS Interestadual pode ser bem diferente para cada tipo de empresa, pois existem alguns tipos de CNAEs (Classificação Nacional das Atividades Econômicas) que trazem um percentual de agregação (IVA – índice de valor agregado e o MVA – Margem de valor agregado) para dados grupos de atividades e alguns tipos de NCM (Nomenclatura comum do MERCOSUL, que nada mais é do que o famoso CPF dos produtos, dizendo qual a classificação daquele determinado produto) (10). E a depender dos estados, existem sistemáticas diferenciadas para determinados grupos de produtos onde são calculados por meio de pauta fiscal e percentuais distintos de antecipação (a exemplo do gado, pescados e itens de cesta básica no âmbito de Pernambuco). Para esses tipos de produtos e atividades, cada cálculo tem as suas particularidades, não considerando apenas a DIFAL. (17)

3. METODOLOGIA

Considerando que o objetivo do presente estudo é traçar um perfil das publicações científicas acerca do diferencial de alíquotas e partilha de ICMS nos últimos treze anos, por meio de uma abordagem quantitativa, com base na metodologia bibliométrica. Tomando como fonte de dados plataformas de pesquisas científicas como o Google Acadêmico, por ser uma plataforma de acesso amplo e com maior concentração de produções acadêmicas pertinentes a tal área. Levando em consideração a oportunidade de levantar dados que possam auxiliar os futuros estudiosos com interesse na área tributária e suas atribuições, e, por conseguinte, identificar pesquisas que possam corroborar, inclusive, no aperfeiçoamento da aplicabilidade das regras tributárias estaduais. Adicionalmente, é válido destacar que o estudo visa identificar os limites nesta investigação científica, estabeleceu-se a tipologia de pesquisa. (24)

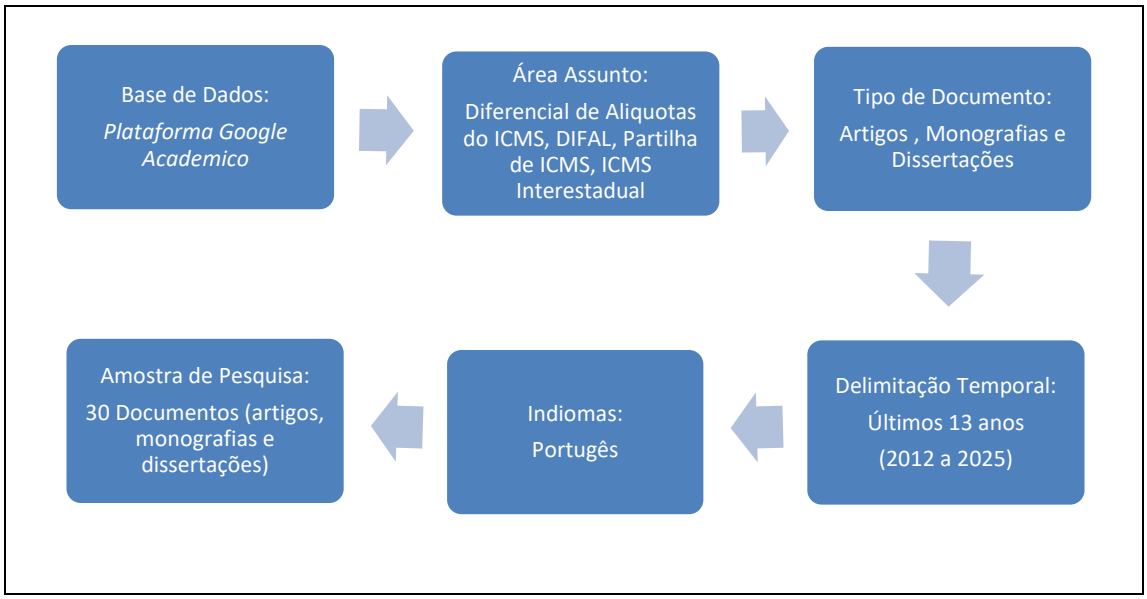
No que se refere ao tipo de estudo e método de pesquisa utilizado, foi-se adotado uma abordagem quantitativa e exploratória, com base na metodologia bibliométrica, como foi conceituado por Morais e Bocardi (24) como um tipo de estudo quantitativo da produção científica de uma temática em especial que tem por desejo fazer o mapeamento do perfil das publicações e seus principais fatos, corroborado por Crivalente (25) que descreveu a bibliometria como um procedimento

que, fundamentado em uma problemática de pesquisa que circunscreve, delimita e analisa os objetos de pesquisas a fim de obter indicadores quantitativos para suprir argumentações de pesquisas futuras. Tendo uma visualização estática do estado de tal área de pesquisa naquele determinado momento, analisando os principais resultados, e assim trazendo subsídios para as futuras oportunidades de pesquisa em tal área. (25)

Considerando que para realizar a análise quantitativa à luz da abordagem bibliométrica, é preciso primeiramente definir a base de dados para seleção de artigos, escolheram-se plataformas de pesquisas científicas como o Google Acadêmico. Dentro um conjunto de tal base de dados foi-se detido o olhar na temática acerca de estudos sobre a DIFAL e ICMS Interestadual, sua origem, conceituação e cálculo, dentro do âmbito nacional.

Para a realização da coleta dos dados em tais plataformas foi-se seguido um ritual de pesquisa com a finalidade de evitar que fossem selecionados artigos que não tivessem uma determinada ligação com a temática escolhida, nesse caso, sobre Diferencial de Alíquotas do ICMS, sendo tais procedimentos evidenciados de forma detalhada na figura abaixo:

FIGURA 2: Etapas dos Filtros dos Artigos Para Construção da Amostra de Pesquisa



Fonte: Elaborada pelos autores.

Com critérios de inclusão como: publicações entre o período de 2012 a 2025, do idioma Português, sendo encontrados tipos variados de documentos (tal como artigos científicos, monografias e dissertações), e mantendo o foco no contexto

brasileiro. Foi estabelecido o filtro dos últimos 13 anos de publicação, foram-se empregadas as seguintes palavras chaves: Diferencial de Alíquotas do ICMS, DIFAL, Partilha de ICMS, ICMS Interestadual; e se detendo ao âmbito nacional. Encontrando assim um total de 30 documentos de pesquisas, oriundas da plataforma de pesquisa Google Acadêmico. Dentre os quais, 20 trabalhas permeavam a temática da DIFAL, 09 sobre ICMS Interestadual, e 01 sobre Partilha de ICMS. A partir de 30 trabalhos, as pesquisas identificadas fugiam no tema e palavras chaves propostas, então foi-se decidido permanecer com a amostra dos 30 trabalhos e priorizar a temática abordada.

Depois de seguido o procedimento de coleta de dados a qual foi demonstrado na Figura 2, segue-se para a etapa de análise, a qual foi feita por meio de evidenciação de critérios Foi-se construído um arquivo CSV (Excel) contendo o detalhamento de todos os dados relevantes das pesquisas, que tratado em planilha por meio de processos como contagem de frequência das incidências de pesquisa , gerou gráficos de dispersão acerca dos pontos do observação estabelecidos na pesquisa, tais como : os principais estados, os periódicos mais engajados em tais estudos, os principais autores, os períodos de maior concentração de estudos, os aspectos mais abordados e suas redes de coparticipação mais utilizadas dentro da temática.

Concluindo-se o roteiro metodológico citado, a próxima seção traz os achados que foram revelados em tal análise, os quais são explorados logo a seguir.

4. ANÁLISE DE DADOS

Iniciando o detalhamento das análises realizadas, se faz necessário listar qual a amostra de dados colhida. A mesma é formada por artigos, monografias e dissertações de renomados estudiosos da área tributária que em sua grande parte conceituaram e analisaram a importância e aplicabilidade da DIFAL para as empresas. Sendo possível ver sua distribuição logo a seguir, no Quadro 1.

Quadro 1: Correlação Temática: DIFAL, Partilha de ICMS e ICMS Interestadual

Nº	Estudos	Autores	Ano	Assunto

5	O IMPACTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS SOBRE AS EMPRESAS DO COMÉRCIO OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL	Carine Weber; Lucimar Antônio Teixeira Roxo	2020	DIFAL
6	ICMS E O SIMPLES NACIONAL - O REFLEXO DO RECOLHIMENTO DE DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS NAS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL	Verônica Rosa Lucion da Cruz; Cristiane Augusta Roos	2012	DIFAL
18	A INCIDÊNCIA DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA: UM ESTUDO DE CASO NA USINA TERMELÉTRICA GERA MARANHÃO	MATEUS MENDES DOS SANTOS	2020	DIFAL
26	O ICMS E A BOA FÉ NAS OPERAÇÕES COM EMPRESAS IDÔNEAS	Gabriela Fischer Junqueira Franco	2020	ICMS Interestadual
27	ASPECTOS INERENTES AO ICMS: UMA ABORDAGEM DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL) NO ESTADO DE GOIÁS	Thiago Bruno Alves de Souza; Clesiomar Rezende Silva	2018	DIFAL
28	ICMS: ANÁLISE DAS CONSEQUÊNCIAS DECORRENTES DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL NAS ENTRADAS DE MERCADORIAS	EMILY LEAL RAUL DA COSTA	2021	DIFAL
29	ASPECTOS RELEVANTES SOBRE O SISTEMA LEGAL DO ICMS: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTAS E POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO INDEVIDAMENTE RECOLHIDO	Conrado Augusto Carvalho de Magalhães1; Márcio Carvalho de Magalhães	2012	ICMS Interestadual
30	INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E SELETIVIDADE	Lucas Bevilacqua; Lázaro Reis Pinheiro Silva	2019	ICMS Interestadual
31	ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO	Wellington Alves De castro	2019	ICMS Interestadual
32	ANÁLISE DA ARRECADAÇÃO DE ICMS A PARTIR DO COMÉRCIO ELETRÔNICO SOB A PERSPECTIVA DA EC 87/2015	DANIELLE KUBRUSLY DE MIRANDA SÁ	2017	ICMS Interestadual
33	ICMS INTERESTADUAL: MUDANÇAS ADVINDAS DA EC 87/2015 E CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015	Diogo Lopes Cavalcante; Munyr Hammond	2019	ICMS Interestadual
34	TRIBUTAÇÃO SOBRE OS SERVIÇOS DE STREAMING: UMA BREVE ANÁLISE DE INCIDÊNCIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	Juliana Anibal Alves Da Silva; Rodrigo Damasceno Leitão	2024	ICMS Interestadual

35	A QUESTÃO DAS TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS, A QUEBRA DO PARADIGMA CONSTITUCIONAL, SUAS CONSEQUÊNCIAS E DISFUNCIONALIDADES NO ÂMBITO DO ICMS	Gabriela Loss; José Julberto Meira Junior	2025	ICMS Interestadual
36	ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO ESTADO DO CEARÁ: UMA ANÁLISE DA CAPACIDADE PREDITIVA	NAIANA CORRÊA LIMA PEIXOTO	2025	ICMS Interestadual
37	A ILEGALIDADE DA COBRANÇA ICMS DIFAL NO EXECÍCIO FINANCEIRO DE 2022, APÓS A LEI COMPLEMENTAR 190/2022	Gabriella de Queiroz Ramalho	2022	DIFAL
38	O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS E A ANTERIORIDADE NAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO BRASIL	Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita, Lauro Ishikawa; Diógenes Faria de Carvalho	2022	DIFAL
39	LEI COMPLEMENTAR 190/2022: ASPECTOS TRIBUTÁRIO-CONSTITUCIONAIS DO ICMS E DIFAL NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS NO BRASIL	Laís Macedo Alves; Giliarde Nascimento e Gama	2022	DIFAL
40	ICMS: UMA ABORDAGEM SOBRE O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS E A MUDANÇA DETERMINADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022 NO BRASIL	Ademilson Reis da Silva; Núbia Alves Claudino	2022	DIFAL
41	DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NO SIMPLES NACIONAL: UM ESTUDO DE CASOSOBRE O IMPACTO FINANCEIRO DAS COMPRAS INTERESTADUAIS	FLAVIANY ELOIZA MESSIAS DA SILVA	2025	DIFAL
42	ANÁLISE DOS EFEITOS DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DE ICMS (DIFAL) NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA MICROEMPRESA DO MUNICÍPIO DE RIO PARANAÍBA, MINAS GERAIS	Reginaldo Ventura Carneiro[1]; Rafael Afonso Boreli[2]	2024	DIFAL
43	“RUIDO” DESCISÓRIO E INSEGURANÇA JURÍDICA: O CASO DO ICMS - DIFAL	Eduarda Lacerda Kanieski; Oksandro Osdival Gonçalves; André Parmo Folloni	2024	DIFAL
44	COMO SERÁ O CONTENCIOSO JUDICIAL DO IBS/CBS? TRÊS PERGUNTAS E UMA PROPOSTA PARA UMA NOVA ARQUITETURA DO SISTEMA JUDICIAL BRASILEIRO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS	Murilo Silvio de Abreu	2025	DIFAL

45	ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS: CONFLITOS DECORRENTES DA PARTILHA ENTRE ESTADOS	ANDRE LUIZ BARRETO DE PAIVA FILHO	2018	Partilha de ICMS
46	ANÁLISE DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFAL) NA ARRECADAÇÃO DOS SETORES DE AGROPECUÁRIA, INDÚSTRIA E COMÉRCIO	Elaine Nobue Nishimura; Fernando de Almeida Santos	2022	DIFAL
47	GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS BRASILEIROS:CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS SOBRE O ICMS	PABLO QUEIROZ TOBIAS DOS SANTOS	2025	DIFAL
48	ASPECTOS CONTROVERTIDOS DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS: A QUESTÃO DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR	Alexandre Teixeira Jorge	2020	DIFAL
49	A COBRANÇA ANTECIPADA DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DE ICMS (“DIFAL ANTECIPATÓRIO”) E O DEVER DE COERÊNCIA NO JULGAMENTO DO TEMA N. 517 DE RG DO STF	Arthur M. Ferreira Neto	2021	DIFAL
50	ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA	PASCOAL André Resende; SANTANA, João Bosco	2016	DIFAL
51	DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS (DIFAL): NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR GERAL PARA REGULAMENTAR A EXAÇÃO TRIBUTÁRIA.	Guilherme Marques Paula	2021	DIFAL
52	IMPACTOS DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL-SIMPLES) NO DISTRITO FEDERAL.	LUIZ FERNANDO NASCIMENTO MEGDA	2024	DIFAL

Fonte: Elaborado pelos autores.

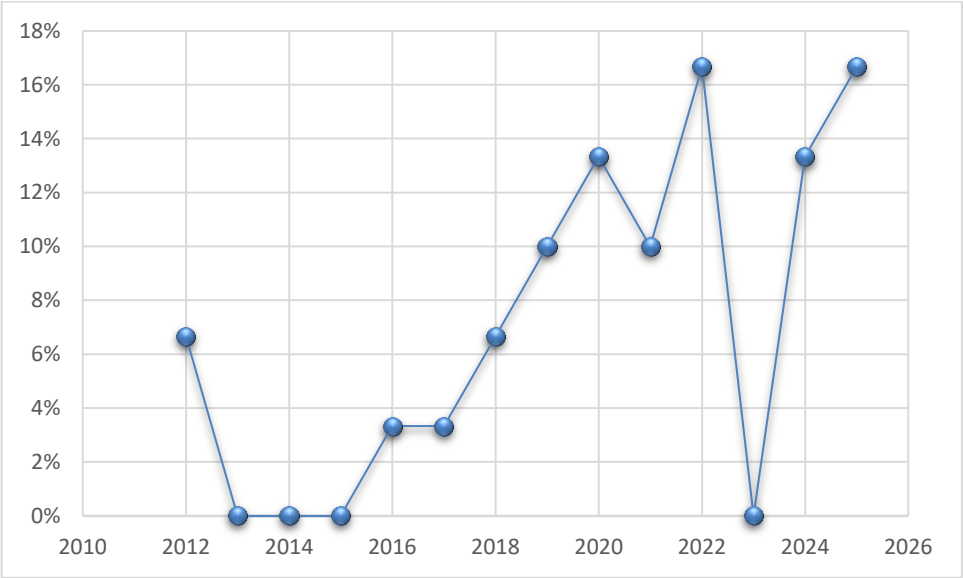
Dentre tais trabalhos, houve alguns com mais pontos de relevância, e os mesmos serão abordados com mais ênfase nas sessões abaixo, outros, no entanto, fazem parte da amostra de pesquisa e serão considerados a nível de análises estatísticas da bibliometria, porém nem todos os textos serão citados diretamente na discussão de resultado. Sendo importante ressaltar que, a ausência de citação direta não implica desconsideração do conteúdo, porém uma opção metodológica voltada à profundidade interpretativa.

4.1 ASPECTOS ESTATÍSTICOS

Como citados no tópico de processos metodológicos, entre os procedimentos de pesquisa realizados, foram analisados apenas as estatísticas apresentadas pelos gráficos concernentes ao perfil das publicações científicas nacionais sobre Diferencial de Alíquotas. Dentre o rol de elementos, optou-se por analisar os períodos de maior concentração de estudos, os principais estados com maiores estudos, os periódicos, os autores, os aspectos mais abordados e as respectivas redes de coparticipação mais proficientes dentro da temática.

A primeira análise correspondeu à produção científica durante o corte temporal de 2012 a 2025, que pode ser observada no Gráfico 1.

Gráfico 1: Publicações por Ano

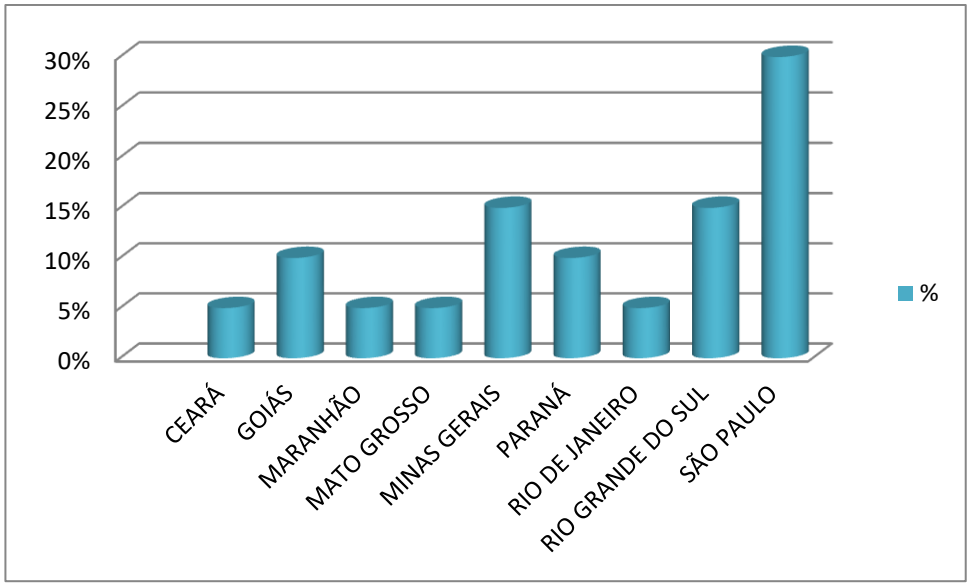


Fonte: Elaborado pelos autores.

Analisando o Gráfico 1, é possível verificar que os anos de 2022 e 2025 foram os responsáveis pelo maior volume de produção dentro do tema, tendo em vista que no rol de 30 pesquisas, 5 estudos (17% cada) foram publicados em cada um dos referidos anos, o que denota uma possível crescente de interesse na temática em relação aos anos anteriores, que pode ser justificada frente as novas recentes mudanças da Reforma Tributária. Em segunda colocação, os anos que, também de maneira igualitária mantiveram destaque foram os de 2020 e 2024, com 4 obras cada (13% cada), e, em terceiro lugar houve-se um empate dos anos 2019, 2021, onde existiu a publicação de 3 artigos cada, contabilizando um percentual de 10% para tais anos.

Com a finalidade de identificar os estados cujas publicações foram mais predominantes no período estudado, obteve-se o Gráfico 2, responsável por apresentar a distribuição dos estudos da amostra de acordo com seus estados de publicação, denotando assim quais são os estados que tem demandado uma maior atenção para estudos em tal área. Sendo possível evidenciar, então, que o maior índice de publicação está nos estados da região Sul e Sudeste, sendo o estado de São Paulo o primeiro colocado com 6 obras (30% da amostra), em sequência do Rio Grande do Sul e Paraná, com 3 artigos cada (15%). Destacando-se também o baixo índice de publicações pelos estados de norte e nordeste, onde apenas o estado do Ceará deteve de publicação em tal temática (5%).

Gráfico 2: Publicações por Estado



Fonte: Elaborado pelos autores.

Tais dados demonstram um interesse maior por parte dos estados da região Sul e Sudeste sobre a referida temática, podendo ser justificada pelo fato de tais estados serem polo de grande movimentação econômico-financeira no país; mas também denota uma necessidade de tal tema ser estudado, também, pelos estados das demais regiões, dada a grande variedade de culturas empresariais e as singularidades fiscais de cada estado, onde as demais regiões poderão abordar fatores tributários que não foram possível ver nos estudos da amostra.

A respeito dos periódicos que mais publicaram artigos da referida temática, ao longo desses onze anos, considerando apenas as três plataformas de pesquisas da amostra de dados, constatou-se que não há correlação de trabalhos entre as revistas e periódicos analisados, onde apenas uma revista se repete entre as

pesquisas, com duas obras, a Revista Direito Tributário Atual. Tal atenuante denota uma escassez de estudos sobra tal temática nos periódicos e revistas da área contábil e tributária.

4.2. ASPECTOS QUALITATIVOS MAIS ABORDADOS

A análise exploratória realizada identificou os temas mais recorrentes com base nos títulos, resumos e palavras-chave dos documentos. As palavras-chave do tema proposto foram testadas em diferentes possibilidades de combinações, incluindo variações como ‘ICMS Interestadual’, ‘DIFAL’, ‘Partilha de ICMS’, ‘tributação interestadual’, entre outras, até que a amostra se estabilizasse em 30 documentos relevantes, notando-se que a partir dessa quantidade os assuntos já divergiam da proposta da persente pesquisa. Dentre as pesquisas levantadas, foi-se observado que houve uma maior incidência de estudos concentrados na palavra-chave da DIFAL (contando com 67% dos estudos), os trabalhos com o foco na palavra-chave de ICMS Interestadual ficaram em segundo lugar com 30% de incidência e na sequência os sobre Partilha de ICMS (com 3%). Essa categorização inicialmente foi feita sem interpretação do conteúdo completo dos textos, respeitando os limites da metodologia bibliométrica; Todavia, é verídico que os conteúdos das mesmas estão contidos nos respectivos grupos temáticos.

No que tange aos autores, foi-se observado que tais pesquisas contavam com a participação de mestres e doutores da área fiscal, contábil e de gestão, porém não se foi possível denotar alguma repetição de participações de autores em mais de uma obra, denotando assim uma variedade de estudiosos se empregando no estudo do diferencial de alíquotas ao longo desses treze anos.

Pontuando as análises dos títulos e palavras chave dos documentos visitados, pôde-se verificar que temas como ‘boa-fé nas operações’, ‘impacto no Simples Nacional’ e ‘segurança jurídica’ foram recorrentes, indicando alguns possíveis focos de temáticas mais frequentes da produção científica sobre o DIFAL.

. Nesse cenário, foi-se possível levantar algumas conexões temáticas entre algumas obras, que ainda que empregadas em casos singulares, conseguiam abordar aspectos semelhantes dentro de linhas de pesquisas no âmbito do diferencial de alíquotas do ICMS.

4.2.1 GRUPOS TEMÁTICOS MAIS ABORDADOS

Foram identificados três grupos temáticos com uma maior concentração de artigos, sendo os mesmos subdivididos nas seguintes temáticas: ICMS Interestadual, DIFAL e Partilha de ICMS. Embora tais assuntos sejam correlacionados entre si, foi-se possível observar que as pesquisas possuíam particularidades de direcionamentos mais precisos para as áreas, abordando-as de forma singulares, cada um de acordo com sua linha de pesquisa.

Em tal levantamento, foi-se possível denotar que a grande parte das linhas de pesquisas se deteve no âmbito da DIFAL, sua conceituação e impactos nas empresas.

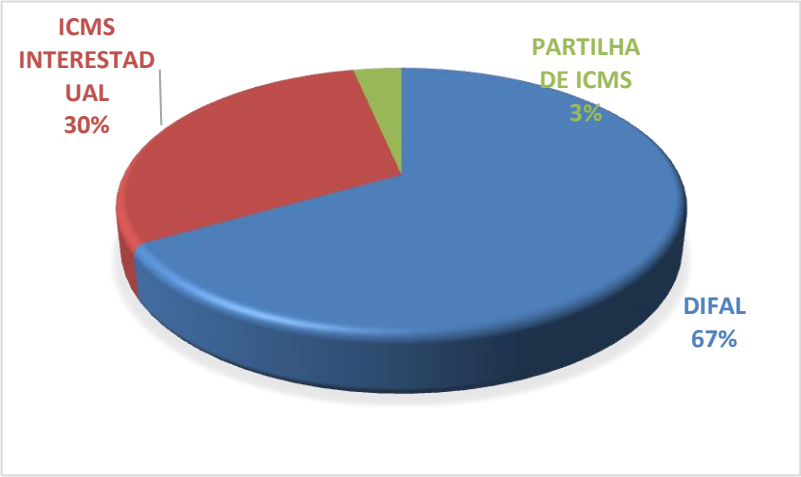
A análise da legislação que instituiu a Partilha do ICMS no Brasil constituiu um dos focos centrais das investigações, permitindo a construção de uma linha cronológica dos marcos normativos relevantes. Tal abordagem evidenciou a relevância da partilha para estados com menor expressão comercial, destacando seus impactos na redistribuição da arrecadação tributária e no equilíbrio federativo. (7,22)

Baseando-se, então, nas exposições trazidas nesta seção, destaca-se que os achados trouxeram um perfil atual da temática sobre Diferencial de Alíquotas do ICMS, cujos aspectos conclusivos são evidenciados a seguir. O que denotou uma concentração maior de estudos voltados para sua conceituação e relevância para as empresas, tal como na importância de sua correta aplicação e apuração para evitar passivos fiscais.

4.2.2 QUAL O PANORAMA DE PESQUISAS RELACIONADAS AO ICMS INTERESTADUAL?

Os resultados sobre as métricas dos artigos publicados envolvendo a temática de ICMS Interestadual evidenciaram que tal assunto deteve cerca de 30% da amostra de pesquisa, contando com um total de 09 trabalhos entre as 30 publicações totais contabilizadas neste trabalho, como pode ser melhor observado no Gráfico 03 abaixo.

Gráfico 3: Participação Temática

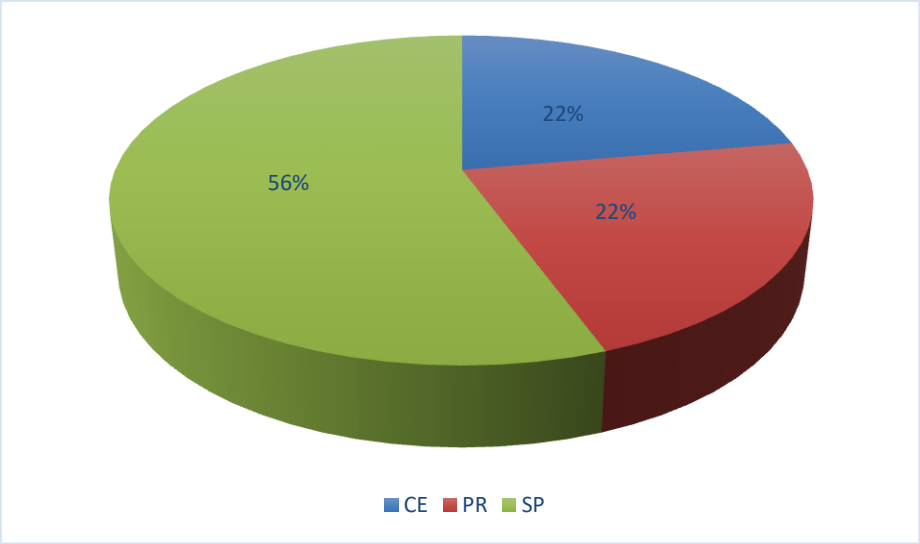


Fonte: Elaborado pelos autores.

No tocante ao aspecto temporal, tem uma maior presença de trabalhos no ano de 2019 (com 3 trabalhos) e demais trabalhos de períodos recentes, tais como 2024 e 2025. O que pode indicar um interesse renovado em tal temática após mudanças normativas atuais.

Foi-se notado que, dentro do aspecto geográfico, a maior concentração de tal linha de pesquisa está no estado de São Paulo, contando com 5 dos 09 trabalhos (22%), seguindo por pesquisas empíricas acerca de arrecadações nos estados do Ceará e algumas análises normativas no estado do Paraná, sobre tal tópico é possível visualizar melhor no gráfico 4. E observou-se também que o periódico mais citado é a Revista Tributária e de Finanças Públicas (SP).

Gráfico 4: Participação Por Estado



Fonte: Elaborado pelos autores.

Em se tratando de tipologia e objetivo de pesquisa com mais predominância, foi possível levantar que artigos jurídicos e análises doutrinárias se destacaram entre os estudos, com uma forte análise acerca do impacto empírico na arrecadação e modelagem preditiva; como foi o caso do estudo de Peixoto (36), Magalhães (29), e Sá (32).

No tocante às linhas de pesquisas apresentados, foi possível destacar 3 trabalhos, o de Cavalcante e Hammond (33), Sá (32), e Loss e Meira Junior (35). Tais pesquisas podem ser elencadas como, as cujas temáticas e objetivos mais se assemelharam ao assunto em foco de ICMS Interestadual.

Cavalcante e Hammond (33) detiveram seus esforços em Analisar e contextualizar as mudanças institucionais introduzidas pela EC 87/2015 e Convênio 93/2015 e avaliar se trouxeram justiça e paridade entre Estados. Deixando uma análise conclusiva que indicou a relevância da EC 87/2015 e o Convênio 93/2015 na modificação da sistemática de arrecadação e redução da guerra fiscal entre os estados (o que também se pode ligar a outro grupo temático de nossa análise, a Partilha de ICMS).

Sá (32), por sua vez, trazendo uma análise acerca da influência da EC 87/2015 na arrecadação tributária do seguimento de comercio eletrônico estado do Ceará, denotou que se houve uma redistribuição de receitas entre os estados e as operações interestaduais do contexto de e-commerce representam uma fatia significativa de tais ações.

Não obstante, Loss e Meira Junior (35), em sua análise do ICMS nas transferências entre estabelecimentos e os impactos da LC 204/2023 e do Convênio 109/2024 em tais vertentes, destacaram possíveis complexidades operacionais e jurídicas que podem influenciar na aplicação do ICMS interestadual e a correta partilha entre as unidades federativas.

4.2.3 QUAL O PANORAMA DE PESQUISAS RELACIONADAS A PARTILHA DE ICMS - DIFAL?

No que tange a análise das pesquisas relacionadas a temática de Diferencial de Alíquotas (DIFAL) e Partilha de ICMS, haja vistas que são assuntos equivalentes entre si, como já citado anteriormente no Gráfico 3, os mesmos representam uma fatia significativa de 70% de representação na amostra de pesquisa em foco. O

assunto DIFAL se destacou como o mais abordado pelos estudiosos, detendo uma quantidade de 20 das 30 pesquisas levantadas (67%).

Dentre o aspecto geográfico, pode-se levantar que o estado com maior predominância de pesquisa sobre tais temáticas ainda é o estado de São Paulo, contando com 10 dos 30 trabalhos analisados, refletindo o peso econômico da região Sudeste nas operações interestaduais. Em segundo destaque é possível observar estados como o Distrito Federal e Rio Grande do Sul com uma frequência de publicações, contando com respectivamente 4 e 3 publicações entre as 30 em análise, denotando um envolvimento institucional e acadêmico crescente. Mas também evidencia a ausência de posicionamento das demais regiões do país sobre tal assunto.

Os objetivos de pesquisas mais abordados giram em torno de 5 grupos, conforme disposto no Quadro 2 a seguir:

Quadro 2: Correlação dos Trabalhos Entre os Principais Objetivos de Pesquisa

Objetivo de Pesquisa	**Trabalhos Correspondentes**	**Quantidades de Trabalhos**
"Analisar a constitucionalidade do DIFAL e sua legalidade após a LC 190/2022"	Gabriella Ramalho (37), Mariana Matsushita (38), Laís Alves & Giliarde Gama (39), Ademilson Reis da Silva (40)	4
"Avaliar impactos financeiros e operacionais do DIFAL nas empresas"	Flaviany Silva (41), Reginaldo Carneiro & Rafael Boreli (42), Emily Raul da Costa (28), Carine Weber (5)	4
"Estudar jurisprudência e decisões judiciais sobre o DIFAL"	Arthur Ferreira Neto (49), Eduarda Kanieski et al. (43), Murilo Abreu (44)	3
"Investigar efeitos da EC 87/2015 e da partilha do ICMS"	André Paiva Filho (45), Diogo Cavalcante & Munyr Hammond (33), Danielle Sá (32), Nishimura & Santos (46)	4
"Propor melhorias no sistema tributário e contencioso"	Pablo Tobias dos Santos (47), Gabriela Loss & José Meira Junior (35)	2

Fonte: Elaborado pelos autores.

Desse modo, é possível denotar que dentre os trabalhos da presente amostra, existem três principais linhas de objetivos de pesquisa em destaque, sendo o de “Analisar a constitucionalidade do DIFAL e sua legalidade após a LC 190/2022” tendo por autores envolvidos Gabriella Ramalho (37), Mariana Matsushita (38), Giliarde Gama (39) e Ademilson Reis (40); e períodos de publicação em volta de 2022 e 2025. Os mesmos demonstraram um consenso sobre a necessidade de lei complementar, porém é possível denotar que tais trabalhos detiveram seu foco no aspecto doutrinário da temática, denotando uma carência de abordagem de tal objetivo também nos impactos práticos.

O segundo principal objetivo de pesquisa sendo o de “Avaliar impactos financeiros e operacionais do DIFAL nas empresas” com os trabalhos de Carine Weber (5), Emily Costa (28), Flaviany Silva (41) e Reginaldo Carneiro (42), com períodos de publicações também concentrados em 2019 a 2025; tais grupos de trabalhos demonstraram a convergência de que a DIFAL detém um impacto desproporcional nas micro e pequenas empresas, porém apenas o autor Silva (41) apresentou soluções normativas alternativas para a mitigação de tal situação. Já no objetivo de “Investigar efeitos da EC 87/2015 e da partilha do ICMS” cujos principais trabalhos foram os de Danielle Sá (32), Cavalcante e Hammond (33), André Filho (45) e Nishimura e Santos (46), detendo seu foco de publicação nos anos de 2017 e 2022, trazendo uma convergência entre si sobre a necessidade de “maior uniformidade normativa” para suprimir os possíveis conflitos entre as unidades federativas. Cada grupo temático contando com um total de 4 dentro dos 30 trabalhos da amostra, o que representa um percentual de incidência de 13% dentro da amostra geral e 20% dentro dos 20 trabalhos voltados a temática de DIFAL e Partilha de ICMS.

Paiva Filho (45) em sua análise acerca dos conflitos decorrentes da partilha de ICXMS entre os estados, destacou a importância da Lei Complementar para regular e sistematizar as operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, operadas em estados diferentes. Alves e Gama (39) em seu estudo da Lei Complementar 190/2022 e a relevância dos aspectos constitucionais do ICMS e do Diferencial de Alíquotas nas operações interestaduais no Brasil, reforçam a necessidade do respeito aso prazos constitucionais na exigência de tributos, o que está ligado a importância da segurança jurídica e a previsibilidade fiscal nas operações de compra e venda interestaduais.

Destaca-se também, a pesquisa de Nishimura e Santos (46), que partindo do ponto de vista da análise do DIFAL dos períodos de 2015 a 2019 nas empresas, deteve seu foco nos seguimentos de agropecuária, indústria e comércio, e destacaram a relevância do equilíbrio federativo e transparência na partilha de receitas, tal como reforçaram que o aumento evidenciado em tais arrecadações não podiam ser atribuídos exclusivamente a partilha de ICMS.

Dentre os estudos analisados, foi-se possível observar alguns que propuseram melhorias no sistema tributário, especialmente no que tange à simplificação da cobrança do DIFAL e à harmonização das legislações estaduais, conforme destacado por Neto (49) e reforçado por Abreu (44), Magalhães (29) e Bevilacqua (30). Santos (47) deixou a provocativa da possibilidade de criação de um sistema unificado de arrecadação para operações interestaduais, enquanto Loss e Junior (35) propõem a necessidade de ajustes normativos a fim de mitigar possíveis conflitos nas transferências interestaduais entre estabelecimentos, uma vez que a falta de uniformidade em dados momentos pode desencadear insegurança jurídica e conflitos de competência (35). Tais propostas indicam possíveis caminhos para reduzir a insegurança jurídica e aprimorar a eficiência tributária.

Houve também resultados voltados para as micro e pequenas empresas, como o caso da pesquisa de Silva (41), onde propôs a criação de “mecanismos de compensação fiscal para microempresas optantes pelo Simples Nacional”, que fora concordado por Megda (52) e Pascoal (50). É notável que tais empresas são impactadas pela cobrança do DIFAL de forma desproporcional ao seu porte e força econômica. A sugestão identificada pela autora foi a criação de um “crédito presumido” ou de um “regime especial de apuração” que lhe compensasse a carga tributária atribuída nas operações interestaduais e lhe preservasse competitividade no mercado (41).

Em observância ao questionamento proposto na seção introdutória, constatou-se que as pesquisas sobre diferencial de alíquotas do ICMS, no período em destaque, são caracterizadas por apresentar um maior volume de produção em 2022 e 2025, sendo a maioria das pesquisas elaboradas nos estados de região Sul e Sudeste, o que pode ser justificado pela localização central dos grandes polos industriais e econômicos do país, mas também evidencia uma carência de estudos acerca de tal problemática vindos de outras regiões (como norte e nordeste).

Conforme detalhado anteriormente no Quadro 1, os autores da amostra em questão são diversos, não contendo corroboração de participação conjunta entre os mesmos em suas respectivas pesquisas, porém, conforme disposto no Quadro 2,

foi-se possível denotar que detiveram de temas e objetivos semelhantes dentro da aplicação do ICMS Interestadual e DIFAL, mapeando o contexto histórico e legislativo da implantação da DIFAL (trabalhos 32, 33, 37, 38, 39, 40, 45, 46), sua importância para a equidade na arrecadação de ICMS nos estados com polos comerciais menores, e sua correta aplicação pelas empresas, e os possíveis impactos que a DIFAL gera nas áreas financeiras e operacionais das empresas (trabalhos 5, 28, 41 e 42).

No tocante a análise legislativa, estudos como os de Neto (49), Abreu (44), Sá (32) e Júnior (35) reforçaram a relevância de se promover uniformidade no sistema tributário brasileiro, a fim de garantir o aperfeiçoamento da segurança jurídica e mitigar conflitos de interpretações tributárias nas operações. Destacando a sugestão da possibilidade de criação de um sistema unificado de arrecadação, com o objetivo de trazer facilidade e mitigação de anomalias fiscais (35).

Por outro lado, em se tratando das análises dos possíveis impactos financeiros e econômicos, pesquisadores como Weber (5), Neto (49), Souza e Silva (27), Santos (18) e Kanieski (43) substanciaram a preocupação das empresas de micro e pequeno porte diante da luta por espaço e competitividade no mercado e a influência que a cobrança do DIFAL pode ter em sua continuidade (43).

Desse modo, observa-se uma miscelânea de trabalhos sobre o Diferencial de Alíquotas (dispostos detalhadamente no Quadro 1), que conforme fora elucidado no Gráfico 2 e 4, foram publicados em diversas regiões do Brasil, com um índice de maior concentração nos estados do Sul e Sudeste; e uma preocupação ampla dos estudiosos em diversos pontos de vistas distintos, correlacionados a normatização, arrecadação e aplicabilidade do Diferencial de Alíquotas no Brasil (conforme discutido nos pontos 4.2.2 e 4.2.3). Destacando as pesquisas de Weber e Roxo (5), Cruz e Roos (6), Costa (28), Castro (31), e Silva (41) como maior relevância por tratarem de assuntos voltados aos impactos do DIFAL nas empresas.

No entanto, não se pode deixar de notar a carência de trabalhos no espectro em questão vindas das demais regiões do Brasil, como norte e nordeste. O que não evidencia que haja poucas pesquisas tributárias em tais regiões, mas que o assunto sobre diferencial de alíquotas e ICMS Interestadual ainda pode ser melhor trabalhado nas mesmas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo a traçar o perfil das pesquisas sobre a Diferencial de Alíquotas, Partilha de ICMS e ICMS Interestadual, nos últimos treze anos. Para tanto, foi constituída uma pesquisa descritiva utilizando o método de análise quantitativa e exploratória, baseando-se na metodologia bibliométrica e contando como base de dados o Google Acadêmico; partindo do filtro de artigos, dissertações e monografias nacionais com publicações dentro do período em destaque, gerando, assim, uma amostra de apenas 30 estudos, uma vez que a partir dessa quantidade os assuntos se divergiam.

Sendo elucidado, então, que dentre os 30 trabalhos coletados, os períodos que mais apresentaram um maior volume de produção foram em 2022 e 2025, sendo a maioria das pesquisas elaboradas nos estados de região Sul e Sudeste, o que pode ser justificado pela localização central dos grandes polos industriais e econômicos do país, mas também evidencia uma carência de estudos acerca de tal problemática vindos de outras regiões (como norte e nordeste). Os autores são diversos, não contendo repetição dos mesmos em trabalhos diversos, porém detiveram de temas e objetivos semelhantes dentro da aplicação do tema proposto. Sendo observados dois principais pontos de atenção comuns entre os objetivos de pesquisas e palavras chaves propostas pelos estudos da amostra, sendo eles, respectivamente: Análises da legislação tributária do ICMS Interestadual (DIFAL) e Análises dos impactos financeiros e econômicos do DIFAL nas empresas.

Os resultados achados, podem ser tomados como uma base para corroborar com futuras pesquisas na área, em especial, para pesquisadores que necessitam de literatura mais recente sobre o assunto, atrelando às mudanças vindas com a Reforma Tributária que iniciará em 2026, no entanto, não podem ser considerados como absolutos. Sendo assim, sugere-se para pesquisas futuras, a utilização de outros métodos de pesquisa que visam estudar a produção científica, como revisão sistemática e metanálise, de modo a trazer um panorama ainda mais amplo de visões acerca de tal provocativa. Sugerindo, também, a busca pelas possíveis mudanças na legislação e aplicação do Diferencial de Alíquotas com as mudanças vindouras da Reforma Tributária.

Conclui-se, portanto, que referido levantamento bibliométrico oferece base para futuras investigações e estudos acerca do DIFAL (Diferencial de Alíquotas), contribuindo para o aprimoramento das políticas fiscais e para a melhor compreensão da evolução científica acerca da temática no Brasil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Sabbag EM. **Direito tributário**. 10ª ed. São Paulo: Premier Máxima; 2009.
2. Souza FFR. **ICMS – Base de Cálculo e Alíquotas. In: Martins IGS. Curso de Direito tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva; 2010.
3. Oliveira Júnior DP. **Diferencial de alíquotas do ICMS: questões controvertidas do Convênio ICMS 93/2015**. Rev Dir Tribut Financ. 2021;7(2):205-26. Disponível em: https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/315. Acesso em: 3 set. 2025
4. Claudino AS; Silva AR. **ICMS: uma abordagem sobre o diferencial de alíquotas e a mudança determinada pela Lei Complementar nº 190/2022 no Brasil. Rev Cient AJES**. 2022;9(18):134-48. Disponível em: https://revista.ajes.edu.br/index.php/rca/article/view/537. Acesso em: 3 set.
5. Weber C; Roxo LAT. **O impacto do diferencial de alíquotas do ICMS sobre as empresas do comércio optantes pelo Simples Nacional. Taquara**: FACCAT; 2019.
6. Cruz VRL; Roos CA**. ICMS e o Simples Nacional – O reflexo do recolhimento de diferencial de alíquotas nas empresas optantes pelo Simples Nacional**. Rev Eletr Contab. 2012;6(1):67.
7. Brasil. **Emenda Constitucional nº 87**, de 16 de abril de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm Acesso em: 25 de setembro de 2025.
8. Araújo CAA. **Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. Em Questão.** 2006;12(1):11-32.
9. Brasil. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 25 de setembro de 2025.
10. Siqueira AD**. Importância da atividade de gestão tributária dada a elevada carga tributária incidente sobre o universo dos negócios. CEPPG**. 2011;24:136-57.

11. Brasil. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado; 1988. Disponível em:http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 25 de setembro de 2025

12. Brasil. **Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm Acesso em: 08 de setembro de 2025.

13. Morais JR. **Impacto do diferencial de alíquota nas operações de venda de sal mineral ao produtor rural após o fim do incentivo fiscal do governo de Rondônia**. UNIR; 2012.

14. Rezende F. **Proposta de Súmula Vinculante nº 69**. STF; 2012.

15. Brasil. **Emenda Constitucional nº 18**, de 1º de dezembro de 1965 Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html Acesso em: 08 de setembro de 2025.

16. Lukic MR. **Planejamento Tributário. Rio de Janeiro: FGV**; 2017.

17. Brasil**. Decreto nº 44.650/2017. Regulamento de ICMS do Estado de Pernambuco** Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/44650/texto/Dec44650_2017.htm Acesso em: 25 de setembro de 2025.

18. Santos MM**. A incidência do ICMS diferencial de alíquota: estudo de caso na usina termelétrica Gera Maranhão**. São Luís; 2020.

19. Alexandre R. **Direito Tributário. 11ª ed**. Salvador: Juspodivm; 2017.

20. Brasileiro AR. **Emenda constitucional 87/2015: solução definitiva à guerra fiscal?** Palmas: UFT; 2019.

21. EcommerceBrasil. **O direito frente às alterações de ICMS da EC 87 e Convênio CONFAZ 93**. Rev EcommerceBrasil. 2016 texto digital disponível em: https://www2.ecommercebrasil.com.br/tag/revista/ Acesso em: 08 de setembro de 2025.

22. Pernambuco. **Lei nº 15.730, de 17 de março de 2016** . Disponível em: http://sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/2016/Lei15730_2016.htm Acesso em: 08 de setembro de 2025.

23. Jornal Contábil. **Difal 2019 – mudanças e consequências para não contribuintes do ICMS**. Dez 2018.

24. Morais DO; Bocardi CC. **Gestão tributária: uma análise da produção científica brasileira**. Rev Ciênc Contab. 2020.

25. Crivelente RM. **Métodos e técnicas bibliométricas de análise de produção científica: um estudo crítico**. São Paulo; 2019.

26. Franco GFJ. **O ICMS e a boa fé nas operações com empresas idôneas**. São Paulo; 2020.

27. Souza TBA; Silva CR. **Aspectos inerentes ao ICMS: uma abordagem do diferencial de alíquotas (DIFAL).** Goiás; 2018.

28. Costa ELR. ICMS**: análise das consequências decorrentes da cobrança do diferencial de alíquota interestadual nas entradas de mercadorias.** São Paulo; 2021.

29. Magalhães CAC; Magalhães MC. **Aspectos relevantes sobre o sistema legal do ICMS: substituição tributária, majoração de alíquotas e possibilidade de restituição do tributo indevidamente recolhido**. Paraná; 2012.

30. Bevilacqua L; Silva LRP. **Incentivos fiscais de ICMS e seletividade**. São Paulo; 2019.

31. Castro WA. **ICMS no comércio eletrônico**. São Paulo; 2019.

32. Sá DKM. **Análise da arrecadação de ICMS a partir do comércio eletrônico sob a perspectiva da EC 87/2015**. Ceará; 2017.

33. Cavalcante DL; Hammond M. **ICMS interestadual: mudanças advindas da EC 87/2015 e Convênio ICMS nº 93/2015**. Paraná; 2019.

34. Silva JAA; Leitão RD. **Tributação sobre os serviços de streaming: uma breve análise de incidência no sistema tributário brasileiro**. São Paulo; 2024.

35. Loss G; Meira Junior JJ**. A questão das transferências entre estabelecimentos, a quebra do paradigma constitucional, suas consequências e disfuncionalidades no âmbito do ICMS**. São Paulo; 2025.

36. Peixoto NCL. **Arrecadação tributária do ICMS no Estado do Ceará: uma análise da capacidade preditiva**. Ceará; 2025.

37. Ramalho GQ. **A ilegalidade da cobrança ICMS DIFAL no exercício financeiro de 2022, após a Lei Complementar 190/2022**. Rio de Janeiro; 2022.

38. Matsushita MBBN; Ishikawa L; Carvalho DF. **O diferencial de alíquota do ICMS e a anterioridade nas decisões do STF**. Brasília; 2022.

39. Alves LM; Gama GN. **Lei Complementar 190/2022: aspectos tributário-constitucionais do ICMS e DIFAL nas operações interestaduais no Brasil**. São Paulo; 2022.

40. Silva AR; Claudino NA. **ICMS: uma abordagem sobre o diferencial de alíquotas e a mudança determinada pela LC 190/2022**. Mato Grosso; 2022.

41. Silva FEM. **Diferencial de alíquota no Simples Nacional: um estudo de caso sobre o impacto financeiro das compras interestaduais.** RN; 2025.

42. Carneiro RV; Boreli RA. **Análise dos efeitos do diferencial de alíquota de ICMS (DIFAL) nas operações interestaduais: estudo de caso em microempresa de Rio Paranaíba**. MG; 2024.

43. Kanieski EL; Gonçalves OO; Folloni AP. **Ruído decisório e insegurança jurídica: o caso do ICMS-DIFAL**. Paraná; 2024.

44. Abreu MS. **Como será o contencioso judicial do IBS/CBS? Três perguntas e uma proposta para uma nova arquitetura do sistema judicial brasileiro de litígios tributários**. MG; 2025.

45. Paiva Filho ALB. **ICMS nas operações interestaduais: conflitos decorrentes da partilha entre estados**. RS; 2018.

46. Nishimura EN; Santos FA**. Análise do diferencial de alíquota (DIFAL) na arrecadação dos setores de agropecuária, indústria e comércio**. São Paulo; 2022.

47. Santos PQT. **Guerra fiscal entre os estados brasileiros: circulação de mercadorias e serviços sobre o ICMS**. Goiás; 2025.

48. Jorge AT. **Aspectos controvertidos do diferencial de alíquotas do ICMS: a questão da reserva de lei complementar**. São Paulo; 2020.

49. Ferreira Neto AM. **A cobrança antecipada de diferencial de alíquota de ICMS ("DIFAL antecipatório") e o dever de coerência no julgamento do Tema 517 do STF**. São Paulo; 2021.

50. Pascoal AR; Santana JB. **ICMS diferencial de alíquota**. São Paulo; 2016.

51. Paula GM. **Diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL): necessidade de lei complementar geral para regulamentar a exação tributária**. São Paulo; 2021.

52. Megda LFN**. Impactos do diferencial de alíquotas (DIFAL-Simples) no Distrito Federal.** Brasília; 2024.

53. Morais DO; Bocardi CC. **Gestão tributária: uma análise da produção científica brasileira**. Rev Ciênc Contab. 2020.