



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LETICIA GREGÓRIO DE OLIVEIRA

**RELAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA E O
DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NO ÂMBITO DE ICMS**

CURITIBA

2020

LETICIA GREGÓRIO DE OLIVEIRA

**RELAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA E O
DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NO ÂMBITO DE ICMS**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de MBA – Gestão Contábil e tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. José Julberto Meira Junior

CURITIBA

2020

SUMÁRIO

1. RESUMO	3
2. ABSTRACT	4
3. INTRODUÇÃO	5
1.1. OBJETIVOS	6
3.1.1. OBJETIVO GERAL	6
3.1.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	6
1.2. JUSTIFICATIVAS	6
4. METODOLOGIA DA PESQUISA	7
3.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS	7
3.2. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	7
3.3. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA	7
3.4. LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES	8
5. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	8
5.1. O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	8
5.2. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	11
5.2.1. PRINCÍPIOS DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA E DA ISONOMIA	12
5.2.2. PRINCÍPIO DA NÃO DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA	13
5.3. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS	16
5.3.1. METODOLOGIAS DE CÁLCULOS DO DIFAL	17
5.3.2. CONVÊNIO ICMS 93/2015	19
5.4. GUERRA FISCAL	21
6. CONCLUSÃO	24

1. RESUMO

Uma ligeira descrição acerca dos assuntos que envolvem o diferencial de alíquotas e o princípio da não diferenciação tributária. Seria o DIFAL um apoio ao citado princípio? Estes teriam alguma correlação à tão especulada “guerra fiscal” que dizem se instaurar no país?

O princípio da não diferenciação tributária profere que “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”, ou seja proíbe que Estados, Municípios e o Distrito Federal desenvolvam disputa tributária entre qualquer bem ou serviço, em razão de sua procedência ou destino.

No entanto, as alíquotas interestaduais correntemente têm menor peso do que as alíquotas internas, portanto, o DIFAL permite que haja possibilidade de concorrência entre os fornecedores internos e os fornecedores de outros Estados, que por ventura ofereçam um melhor preço por conta da menor carga fiscal.

De encontro a este cenário, há também a guerra fiscal, constantemente especulada. Estados e Municípios seguidamente oferecem a empresas de suas dependências benefícios fiscais a fim de aquecer a economia local. Há quem considere que tais vantagens causam conflitos tributários entre diferentes regiões do país.

Palavras-chave: ICMS – DIFAL - guerra fiscal – princípios tributários

2. ABSTRACT

A slight description of the issues involving the differential of rates and the principle of non-tax differentiation. Is DIFAL a support for the above-mentioned principle? Would these have any correlation to the so-called "fiscal war" they say they are in the country?

The principle of non-tax differentiation states that "It is forbidden to the States, the Federal District and municipalities to establish a tax difference between goods and services, of any nature, due to their origin or destination", that is, prohibits states, municipalities and the Federal District from developing tax disputes between any property or service, due to their origin or destination.

However, interstate rates currently have less weight than internal rates, so DIFAL allows competition between domestic suppliers and suppliers from other states, which may offer a better price because of the lower tax burden.

Against this scenario, there is also the fiscal war, constantly speculated. States and Municipalities then offer companies their dependencies tax benefits in order to heat up the local economy. Some consider that such advantages cause tax conflicts between different regions of the country.

Keywords: ICMS - DIFAL - tax war - tax principles

3. INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo apresentar um dos princípios constitucionais do Direito Tributário, o princípio da não diferenciação tributaria, o qual é tratado no Art. 152 da Constituição Federal de 1988.

Inicialmente será exibido um breve esclarecimento em relação ao Sistema Constitucional Tributário, seguido pelo conceito de princípio, para que se possa finalmente tentar relacionar o princípio à diferencial de alíquotas de ICMS, que hoje é cobrado em vendas a não contribuintes de outro Estado.

Há também de se fazer uma relação entre estes temas e a guerra fiscal estabelecida no Brasil.

Tema este que vem crescendo e sendo discutido cada vez mais, devido a benefícios que os Estados têm concedido as grandes empresas e os impactos que trazem para a economia da sociedade.

A prática de beneficiamento a empresas a troco de que suas instalações tragam desenvolvimento e emprego às suas regiões é utilizada também por municípios para obter crescimento. Nesta nascente, se estabelece a guerra fiscal entre os Estados que competem entre si com seus atrativos benefícios.

É de conhecimento que a grande parte destes benefícios está em derredor do ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços), imposto este que é de âmbito estadual, por esta razão surgiu a curiosidade em explorar a ligação entre a guerra fiscal e o princípio da não diferenciação tributária, já que os diferentes privilégios oferecidos pelos governos estaduais pode e certamente firma uma distinção entre as cargas tributárias aplicadas às companhias espalhadas pelo país.

Existe um grande leque a ser explorado e analisado em torno do princípio da não diferenciação tributária, principalmente em questão à guerra fiscal estabelecida pelo possível ferimento ao principio por conta de tributações que têm em sua essência a utilização de variáveis para definição de alíquotas bem como sua obrigatoriedade ou possíveis beneficiamentos.

Porém, este é um assunto que está longe de findar-se, já que se tem ainda muito a discutir e decidir juridicamente em relação a este tema.

1.1. OBJETIVOS

3.1.1. OBJETIVO GERAL

Analisar e interpretar o Convênio ICMS 93 de 2015 e relacioná-lo com o cumprimento do princípio da não diferenciação tributária.

3.1.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- (a) Esboçar a legislação à cerca do princípio da não diferenciação tributária
- (b) Resumir e explicar o diferencial de alíquotas, sua funcionalidade e aplicabilidade.
- (c) Prover se há relação entre o diferencial de alíquotas e o cumprimento do princípio da não diferenciação tributária entre os Estados brasileiros.
- (d) Explorar a relação entre o princípio e a guerra fiscal

1.2. JUSTIFICATIVAS

O tema é de grande relevância para o cenário tributário atual, existem discussões sobre a guerra fiscal estabelecida no Brasil, pois o princípio da não diferenciação tributária bem como o diferencial de alíquotas estão diretamente ligados a este problema.

O diferencial de alíquotas tem como maior objetivo proteger o Estado do comprador de materiais para consumo final, para que haja um recolhimento aos seus cofres públicos mesmo quando seus contribuintes adquirem numa Unidade Federativa diferente.

O recolhimento do DIFAL nas vendas a não contribuintes e nas compras de material para consumo final tem relevância no custo dos produtos vendidos ou comprados pelas empresas e um estudo a cerca deste tema trás ao contribuinte uma explanação sobre a real funcionalidade do pagamento do diferencial de alíquotas e estabelece o princípio da não diferenciação tributária como um norteador na análise abordada neste projeto de pesquisa.

4. METODOLOGIA DA PESQUISA

As maneiras e fases necessárias para o cumprimento de uma pesquisa científica são chamadas de procedimentos metodológicos.

Nesse sentido, metodologia para Magalhães (2005 p. 226) pode ser definida conforme abaixo:

A palavra grega *Methodos* vem da justaposição de *Meta* e *hodos*, ou seja, “através ou longo do caminho”. Metodologia seria, portanto, o estudo ou a ciência do caminho, se pretendendo que este seja uma trilha nacional para facilitar o conhecimento, além de trazer implícita a possibilidade de, como caminho, servir para que diversas pessoas o percorram, isto é, que possa ser repetidamente seguido.

Neste projeto a metodologia utilizada será realizada pesquisa documental, realizada em livros, leis e obras a cerca do assunto. Buscando livros e artigos que possam esclarecer sobre o diferencial de alíquotas, a guerra fiscal e se possível encontrar obras que façam a ligação entre estes assuntos com o principio da não diferenciação tributária.

3.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

Descrever, explicar e explorar o princípio da não diferenciação tributária, relacionado ao diferencial de alíquotas cobrado em vendas e remessas para não contribuintes de outros Estados.

3.2. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

O procedimento adotado será bibliográfico, explorando artigos, legislação e livros voltados ao tema.

3.3. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA

A abordagem do problema será qualitativa, realizar-se-á um levantamento de dados, procurando compreender e interpretar os diversos entendimentos doutrinários.

3.4. LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

Inicialmente será pesquisado em livros e artigos palavras que expliquem o diferencial de alíquotas e a guerra fiscal instalada no país.

Posteriormente, buscarem-se obras que atrelem estes assuntos ao princípio da não diferenciação tributária, para que possa esclarecer e ajudar na análise de uma possível interligação entre os objetos.

5. REVISÃO BIBLIOGRAFICA

5.1. O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Inicialmente, tem-se a necessidade de destacar o que a Constituição Brasileira define como Sistema Constitucional Tributário, pois, para que se possa raciocinar sobre qualquer assunto relacionado ao Direito Tributário é imprescindível discorrer sobre o mesmo, o qual está previsto no título VI, Capítulo I:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente,

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001);

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001);

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001);

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Há uma definição de sistema, trazida pelo autor Roque Antônio Carazza, em sua obra, que diz:

Em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária se denomina sistema.

Para Paulo de Barros Carvalho trata-se, na verdade, de um subsistema constitucional tributário:

Se é correto mencionarmos a Constituição brasileira, como sistema de proposições normativas, integrantes de outro sistema de amplitude global que é o ordenamento jurídico vigente, podemos, é claro analisar os subconjuntos que nele existem. O que nos interessa agora é a subclasse, o subconjunto ou subsistema constitucional tributário, formado pelo quadro orgânico das normas que versem matéria tributaria, em nível constitucional.

Também é importante ressaltar que dentro da constituição há temas fundamentais no que em torno do assunto tributário, são eles as regras matrizes de incidência, classificação dos tributos, repartição de competências tributarias e limitações ao poder de tributar. Em sua obra, Regina Helena Costa discorre sobre o contexto:

A constituição da Republica, a evidencia, é a principal fonte do direito tributário nacional no Brasil. Abriga os lineamentos para o adequado exercício da ação estatal de exigir tributos, assim, de quatro temas fundamentais: (i) a previsão das regras matrizes de incidência, isto é, das situações fatídicas que poderão ser aprendidas pelo legislador infraconstitucional para a instituição de hipóteses de incidência tributária; (ii) a classificação dos tributos, estabelecendo suas espécies, consoante o critério da existência, ou não, de atuação estatal que dê suporte à exigência fiscal; (iii) a repartição de competências tributárias, decorrência da adoção da forma federativa de Estado, estatuidando a aptidão para instituir tributos outorgadas a cada pessoa política; e, finalmente, (iv) as limitações ao poder de tributar, trazidas, essencialmente, na definição de princípios e imunidades.

E aproveitando a deixa da autora, entraremos um pouco mais a redor do assunto principal deste trabalho.

5.2. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Segundo Roque Antônio Carazza, “os princípios são a diretrizes, isto é, os nortes, do ordenamento jurídico”, que guiam os contribuintes, juristas e demais afetados pela constituição, já que em suas palavras, basicamente o autor deixa claro que as normas constitucionais possuem relevâncias diferentes entre si.

Para Leandro Paulsen a identificação dos princípios foi fundamental para que fosse o sistema tributário fosse tratado com mais especificidade. Em sua obra ele discorre:

A arrecadação tributária, durante muito tempo, foi objeto exclusivo da ciência das finanças e, no âmbito jurídico, do Direito Administrativo, que disciplinava as coisas do Estado. Posteriormente, tivemos a emancipação do Direito Financeiro como disciplina a demandar cuidados específicos, identificando-se princípios próprios e produzindo-se legislação especial. Apenas no último século é que se passou a ter um tratamento sistemático específico para as questões atinentes à tributação.

O autor traz ainda na mesma obra, uma definição onde se podem diferenciar normas de colisão e regras de princípios. Segundo o Paulsen, “As normas jurídicas podem consistir em regras ou em princípios, conforme a sua estrutura normativa”. Assim, ele raciocina sobre regra:

São regras quando estabelecem simples normas de conduta, determinando ou proibindo que se faça algo concreto, de modo que serão observadas ou infringidas, não havendo meio termo. Como exemplos, temos a norma que atribui à União a competência para instituir imposto sobre a renda (art. 153, III, da CF) e a norma que proíbe os entes políticos de instituírem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros (art. 150, VI, a, da CF). Também são regras o dispositivo legal que estabelece o vencimento dos tributos em 30 dias contados da notificação do lançamento no caso de a legislação não fixar o tempo do pagamento (art. 160 do CTN), e aquele que estabelece multa moratória para o caso de pagamento em atraso (art. 61 da Lei 9.430/96).

Em seguida, ele define que princípios indicam valores a serem promovidos, identificando a conduta devida em cada caso concreto, conforme circunstâncias peculiares. Ele exemplifica, conclui e define princípios gerais do direito Tributário:

Como exemplos, temos a determinação de que os impostos, sempre que possível, sejam pessoais e graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, da CF) e a vedação à instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II, da CF). Em face de um princípio, teremos de construir a regra para o caso concreto. (...)

As regras, pois, caracterizam-se como sendo razões definitivas, prescrições que impõem determinada conduta, enquanto os princípios são razões prima facie, prescrições de otimização. (...)

A Constituição Federal não traz um rol de princípios em matéria tributária. Costuma-se tomar as limitações constitucionais ao poder de tributar como princípios, mas esse critério não é adequado. O rol de limitações, constante do art. 150 da CF, traz princípios e regras, conforme a estrutura normativa de cada qual, além do que há outros princípios que se pode extrair do sistema. Podemos arrolar os seguintes princípios gerais de Direito Tributário: princípios da capacidade contributiva (gradação dos tributos conforme as possibilidades de cada um, sem incorrer na tributação do mínimo vital, de um lado, tampouco em confisco, de outro), da isonomia (não estabelecimento de diferenças em matéria tributária sem razão suficiente embasada no critério da capacidade contributiva ou na efetiva e justificável utilização extrafiscal do tributo), da segurança jurídica (principalmente como garantia de certeza do direito, servido pelas regras da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade) e da praticabilidade da tributação.

Carazza também discorre sobre a noção de princípio, que é altamente relevante para a análise aqui proposta:

Etimologicamente, o termo “princípio” (do latim *principium, principii*) encerra a ideia de começo, origem, base. Em linguagem leiga, é, de fato o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer.

Introduzida, na filosofia, por Anaximandro, a palavra foi utilizada por Platão, no sentido de fundamento do raciocínio (Teeteto, 155 d), e por Aristóteles, como a premissa maior de uma demonstração (Metafísica, V.1, 1.012 b 32 – 1.013 a 19). Nesta mesma linha, Kant deixou consignado que “princípio é toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo” (Crítica da Razão Pura, Dialética, II.A).

Por igual modo, em qualquer Ciência, principio é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração d algo. Nesta medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema.

5.2.1. Princípios da neutralidade tributaria e da isonomia

O inciso I do Art. 151 da Constituição Federal (1988) traz o princípio da uniformidade, ou neutralidade. O texto pronuncia que “A tributação da União deverá ser uniforme em todo território nacional, não podendo criar distinções em relação aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal”.

Este princípio está indiretamente ligado ao principio da isonomia, por tratar a cada UF de modo uniforme, porem, sabe-se que o principio da isonomia admite tratamento distinto aos que estejam em situação menos favorável. Desta maneira, há alguns Estados nos quais são permitidos alguns incentivos fiscais e por fim, mantém-se assim, uma igualdade entre todos.

Em sua obra, Adriana Reis Albuquerque de Menezes fala o objetivo da redução de desigualdades regionais, e discorre “a busca por uma sociedade livre, justa e solidária encontra-se intrinsecamente vinculada à conquista do desenvolvimento nacional e da redução do desnivelamento socioeconômico existente entre as regiões do país”.

A ligação entre os princípios é aclarada quando a autora ainda discorre:

Não há, pois, como questionar que cabe ao Estado, ao utilizar os instrumentos de intervenção no e sobre o domínio econômico que lhe são previstos na Constituição, vinculá-los à plena concretização dos objetivos elegidos pelo texto Constitucional quando da edificação do projeto de Nação que se pretende construir.

Dentre os objetivos plasmados no texto dirigente da Constituição Federal de 1988, adquire especial importância para esta dissertação e disposto no artigo 3º, incisos II e III, da CF/88, que, a partir de uma interpretação conjunta, impõe ao Estado o dever de buscar de forma incessante a promoção do desenvolvimento nacional, de modo a diminuir as desigualdades regionais.

5.2.2. Princípio da não diferenciação tributária

O princípio da não diferenciação tributária é tratado na constituição no Art. 152, o qual diz “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”. O texto é límpido e puro, define que Estados, Municípios e o Distrito Federal são proibidos de formar diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Carrazza pondera sobre o princípio republicano e igualdade tributária:

Do exposto, é intuitiva a inferência de que o princípio republicano leva à igualdade da tributação. Os dois princípios interligam-se e complementam-se.

De fato, o princípio republicano exige que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) recebam tratamento isonômico.

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.

Além do mais, nos esclarece também sobre o alcance do princípio republicano e como ele não pertence apenas à União, mas sim a todas as pessoas políticas existentes no Estado Brasileiro:

Realmente, os Estados-membros “organizam-se e regem-se pelas constituições e leis que adotarem” (art. 25 a CF), desde que observem os princípios básicos do texto supremo, como o republicano. Assim se pronunciaram (comentando a Carta de 1981, que, neste particular, obedecia à mesma estrutura) Ernesto Leme e Rui Barbosa, dentre outros.

Os municípios, de seu turno, reger-se-ão por “lei orgânica” própria, por eles votada, que deverá atender aos princípios da Constituição Federal (art. 29 da CF). Estão, pois, jungidos pelo idêntico dever em conta as exigências do princípio republicano.

O mesmo podemos dizer do Distrito Federal. Também ele “reger-se-á por lei orgânica” própria, que deverá obedecer aos princípios da Constituição Federal (art. 32 da CF), inclusive o republicano.

Luciano Amaro relata que “nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei a fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos”.

Permite-se, porém, como já mencionado anteriormente, a aplicação de diferentes alíquotas em favorecimento de regiões menos desenvolvidas. Tendendo gerar um equilíbrio socioeconômico nacional. Como é o caso da Zona Franca de Manaus, onde as empresas possuem inúmeros benefícios fiscais para instalar-se e manter suas atividades da região.

Há também certa distinção quando se fala em tributação de ICMS e IPI, que possuem algumas variáveis em questão à suas alíquotas, por conta da essencialidade do produto. Carrazza apresenta em seu livro uma ponderação sobre o assunto:

O IPI e o ICMS, pelo contrário, devem necessariamente ser instrumentos de extrafiscalidade, a teor dos já citados art. 153, §3º, I, e 155, § 2º, III, da CF. salientamos que estas normas constitucionais, mandando que tais impostos sejam seletivos, não estão dando uma mera faculdade ao legislador, mas, pelo contrário, estão lhe impondo um inenarrável dever, de cujo cumprimento ele não se pode furtar.

Ademais, o IPI, por força do disposto no art. 153, §3º, IV (acrescentado pela Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003), da CF, “terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei”. Cabe, agora, ao Congresso Nacional da operatividade a este dispositivo, que estimula a modernização da indústria nacional e, por via reflexa, alavanca o progresso do país. De qualquer modo, enquanto a legislação não é dada à estampa, as situações de dúvida deverão ser solvidas em prol do contribuinte que adquire tais bens.

Portanto, a seletividade, no IPI e no ICMS, é obrigatória. Ou seguindo a trilha constitucional, estes tributos devem ser seletivos, em função da essencialidade do produto industrializado (IPI) ou das mercadorias ou serviços (ICMS).

No entanto, em virtude destas situações acima descritas, há em torno deste assunto uma discussão sobre como elas ferem o princípio da não diferenciação

tributária, entre outros princípios, gerando uma guerra fiscal no Brasil, e, como isto pode afetar em grande escala aos cidadãos e contribuintes de tais tributos.

Leandro Paulsen, enquanto discorre sobre ICMS e trás em sua literatura um esclarecimento que clarificará aqui o raciocínio exposto:

O ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Sua legislação é extensa, começando pelo art. 155, inciso II e seus longos parágrafos 2º a 5º, passando por Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (art. 155, § 2º, XII, da CF, LC 87/96) e envolvendo também convênios entre os estados (Convênios CONFAZ) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos. Isso sem falar nas leis instituidoras do tributo em cada Estado, nos regulamentos e na plêiade de outros atos normativos infralegais que detalham sua aplicação concreta. Importa compreendermos as linhas gerais de todo esse microsistema. Cabe-nos ter em conta, em primeiro lugar, que temos diversos impostos sob o mesmo título, cada qual com o seu fundamento constitucional próprio: • ICMS interno relativo às operações de circulação de mercadorias; • ICMS interno relativo às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; • ICMS-Importação relativo às entradas de bens ou mercadorias no território nacional; • ICMS-Importação relativo aos serviços prestados no exterior. • ICMS sobre operações mistas, que incide sobre o valor total da operação quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. No art. 155, II, a Constituição prevê a competência dos Estados para instituir imposto “sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. De pronto, podemos perceber que a norma de competência apresenta materialidades de natureza distinta, permitindo a cobrança de impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, de um lado, e sobre a prestação de determinados serviços, de outro. É dizer, o ICMS, no que diz respeito ao “S” da sua sigla, é um imposto sobre a prestação de serviços também, embora só incida relativamente aqueles expressamente apontados: “transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações”. (...)

Conforme o art. 155, § 2º, inc. XII, letra g, da CF, a concessão de isenções, incentivos e benefícios deve observar deliberação dos Estados, de modo a se evitar a guerra fiscal, o que se faz através de convênios entre as Secretarias da Fazenda, os chamados convênios CONFAZ. Veja-se acórdão sobre a matéria: “Não pode o Estado-Membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.” (STF, Tribunal Pleno, ADI 2345, Rel. Ministro CEZAR PELUSO, 2011).

5.3. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS

A Constituição de 1988, após a Emenda Constitucional 87 de 2015, traz em sua redação a regulamentação do diferencial de alíquotas (DIFAL) nos seus incisos VII e VIII do §2º do Art. 155:

VII – Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII – A responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) Ao destinatário;
- b) Ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

O diferencial de alíquotas, a grosso modo, é o calculo entre a alíquota de ICMS praticada na venda interestadual e a alíquota interna do destinatário. Esta é a maneira de o Estado garantir que seus recolhimentos não sejam prejudicados pela preferencia de seus contribuintes aos fornecedores de outras UF.

O fato é que as alíquotas interestaduais via de regra são menores do que as alíquotas internas (vide anexo I), o que interfere na formação de preço dos produtos e, ocasionalmente, faz com que o mesmo produto tenha um custo menor quando comprado em outro Estado. Sendo assim, o DIFAL tem a função de garantir a competitividade aos fornecedores do Estado do comprador.

Todos aqueles contribuintes de ICMS que comprarem de outra UF, estão obrigados ao recolhimento de DIFAL na compra de uso e consumo e imobilizado, bem como nos fretes dos mesmos.

Aos fornecedores que destinem sua mercadoria ao consumidor final de outro Estado, a Emenda Constitucional 87/2015 estabelece a responsabilidade do recolhimento deste diferencial de alíquotas, devido ao Estado de destino.

Diferente da EC87/2015, o convenio 93 de 2015 trata exclusivamente da antecipação do imposto, como será especificado posteriormente, enquanto a referida EC traz também em suas definições sobre DIFAL em aquisições de uso e consumo e imobilizado por contribuintes de ICMS.

5.3.1. Metodologias de cálculos do DIFAL

Há de se registrar aqui os diferentes calculo do DIFAL, que podem se diferenciar entre os Estados, já que alguns adotaram o “calculo por dentro” enquanto outros mantiveram o calculo simples.

O calculo simples, é feito meramente de acordo com a diferença entre o percentual da alíquota destacada na NF (interestadual) e a Alíquota interna de destino.

Exemplo: Venda - PR para SP no valor de R\$ 2.000,00:

Alíquota interestadual 12% - destacada na NF (R\$240,00)

Alíquota interna do destino 18%

Calculo DIFAL: 18% - 12% = 6%

O DIFAL a ser recolhido é de 6% sobre o total da nota (R\$120,00).

Venda - PR para AC no valor de R\$ 1.500,00:

Alíquota interestadual 7% - destacada na NF (R\$105,00)

Alíquota interna do destino 17%

Calculo DIFAL: 17% - 7% = 10%

O DIFAL a ser recolhido é de 10% sobre o total da nota (R\$150,00).

Já nos casos em que o destinatário está nos Estados que optaram pelo calculo por dentro, há de se utilizar a formula $((TOTAL\ NF-ICMS\ NF)/(1-ALIQ\ INTERNA\%))*ALIQ\ INTERNA\%-ICMS\ NF$.

Exemplo: Venda - PR para SC no valor de R\$ 2.000,00:

Alíquota interestadual 12% - destacada na NF (R\$240,00)

Alíquota interna do destino 17%

*Calculo DIFAL: $((2.000-240) / (1-17%))*17\%-240$*

*$((1.760 / 0,83)*17\%)-240$*

*$(2.120,48*17\%)-240$*

$360,48-240 = 120,48$

O DIFAL a ser recolhido é R\$120,48.

Venda - PR para RJ no valor de R\$ 1.200,00:

Alíquota interestadual 12% - destacada na NF (R\$144,00)

Alíquota interna do destino 18% + 2% FCP = 20%

*Calculo DIFAL: (((1.200-144) / (1-20%))*20%)-144*

*((1.056 / 0,80)*20%)-144*

*(1.320*20%)-144*

264-144 = 120,00

O DIFAL a ser recolhido é R\$120,00.

Venda - SC para PR no valor de R\$ 5.000,00:

Alíquota interestadual 12% - destacada na NF (R\$600,00)

Alíquota interna do destino 18%

*Calculo DIFAL: (((5.000-600) / (1-18%))*18%)-600*

*((4.400 / 0,82)*18%)-600*

*(5.365,85*18%)-600*

965,85-600 = 365,85

O DIFAL a ser recolhido é R\$365,85.

Nos exemplos acima, foram consideradas alíquotas padrão das respectivas Unidades Federativas.

Os Estados que adotaram este mecanismo são Paraná, Bahia, Goiás, Espírito Santo, Minas Gerais, Pará, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Roraima, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins, além do Distrito Federal.

Para que o calculo seja feito corretamente deve sempre ser observada a legislação vigente na UF de destino. O mesmo vale, aliás, para o calculo de DIFAL para contribuintes que adquirem material de uso e consumo e imobilizado que, portanto, devem fazer recolhimento de DIFAL destas aquisições no ato da apuração do ICMS mensal.

5.3.2. Convênio ICMS 93/2015

O Convênio norteia operações interestaduais a consumidor final não contribuinte de ICMS e especifica em onze cláusulas, as obrigações da operação e do recolhimento do Diferencial de Alíquotas, bem como seu cálculo.

A cláusula segunda aponta os deveres dos contribuintes que fizerem as remessas ou prestarem serviço a não contribuinte de outra unidade federada, como efetuar o cálculo, que alíquotas considerar. A cláusula quarta complementa trazendo sobre a forma do recolhimento:

Cláusula segunda Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b";

II - se prestador de serviço:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b".

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:

ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

§ 2º Considera-se unidade federada de destino do serviço de transporte aquela onde tenha fim a prestação.

§ 3º O recolhimento de que trata a alínea "c" do inciso II do caput não se aplica quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (cláusula CIF - *Cost, Insurance and Freight*).

§ 4º O adicional de até dois pontos percentuais na alíquota de ICMS aplicável às operações e prestações, nos termos previstos no art. 82, §1º, do ADCT da Constituição Federal, destinado ao financiamento dos fundos estaduais e distrital de combate à pobreza, é considerado para o cálculo do imposto,

conforme disposto na alínea “a” dos incisos I e II, cujo recolhimento deve observar a legislação da respectiva unidade federada de destino.

§ 5º No cálculo do imposto devido à unidade federada de destino, o remetente deve calcular, separadamente, o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, por meio da aplicação sobre a respectiva base de cálculo de percentual correspondente:

I - à alíquota interna da unidade federada de destino sem considerar o adicional de até 2% (dois por cento);

II - ao adicional de até 2% (dois por cento).

(...)

Cláusula quarta O recolhimento do imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda deve ser efetuado por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino, por ocasião da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação.

§ 1º O documento de arrecadação deve mencionar o número do respectivo documento fiscal e acompanhar o trânsito do bem ou a prestação do serviço.

§ 2º O recolhimento do imposto de que trata o inciso II do § 5º da cláusula segunda deve ser feito em documento de arrecadação ou GNRE distintos.

§ 3º As unidades federadas de destino do bem ou do serviço podem, na forma de sua legislação, disponibilizar aplicativo que calcule o imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda, devendo o imposto ser recolhido no prazo previsto no § 2º da cláusula quinta.

Na quinta clausula, o convenio informa sobre a possibilidade de o remetente solicitar uma “inscrição Auxiliar” no Estado de destino. Esta pratica é comum para casos em que a empresa tem frequentes remessas e vendas para determinada unidade, e com esta Inscrição, pode-se fazer o recolhimento mensal unificado de todas as notas do período. Não necessitando assim o recolhimento por operação, e isto, facilita para o remetente tanto financeiramente quanto na otimização no tempo da atividade.

As clausulas sexta e sétima trazem informação de que o contribuinte deve observar a legislação da UF de destino e agir de acordo com tal, pois, a fiscalização do estabelecimento poderá ser efetuada independente de seu Estado, e inclusive, podendo ser feita apenas por uma das unidades Federadas ou em conjunto por todas as envolvidas na operação. As próximas duas clausulas tratam da aplicação do referido convênio.

O convênio é finalizado com as duas ultimas clausulas especificando datas para entrar em vigor (décima primeira) e datas para definição dos percentuais de partilha (decima). Nesta ultima, define que nos três primeiros anos no convenio, houvesse uma partilha do Difal, pela qual parte do valor recolhido deveria ser destinado à UF de origem:

I - de destino:

a) no ano de 2016: 40% (quarenta por cento) do montante apurado;

b) no ano de 2017: 60% (sessenta por cento) do montante apurado;

c) no ano de 2018: 80% (oitenta por cento) do montante apurado;

II - de origem:

a) no ano de 2016: 60% (sessenta por cento) do montante apurado;

b) no ano de 2017: 40% (quarenta por cento) do montante apurado;

c) no ano de 2018: 20% (vinte por cento) do montante apurado.

§ 1º A critério da unidade federada de origem, a parcela do imposto a que se refere o inciso II do caput deve ser recolhida em separado.

§ 2º O adicional de que trata o § 4º da cláusula segunda deve ser recolhido integralmente para a unidade federada de destino.

Desde janeiro de 2019, o total do diferencial de alíquotas é recolhido para a UF de destino.

Há de se mencionar aqui que algumas discussões acercam este convenio. Alguns casos são Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) que estão em análise no STF.

Alguns exemplos de objeto são a equivalência do convenio ao papel de lei complementar e o pagamento de DIFAL por empresas do Simples Nacional - que alias, é o caso da ADI 5464, relatada por Dias Toffoli, que questionou o convênio do Confaz por obrigar optantes pelo Simples Nacional a recolher o DIFAL na condição de consumidor final, e, resultou em uma liminar que suspendeu a nona cláusula do convenio 93/2015. O mesmo convenio também é questionado pela ADI 5469, que reivindica medida cautelar para sua suspensão.

No Estado do Paraná há a ADI 5425, relatada pelo Ministro Roberto Barroso. Esta trata da inconstitucionalidade do Decreto nº 442/2015 do Estado, que dispõe sobre o recolhimento de ICMS em operações interestaduais.

5.4. GUERRA FISCAL

A chamada guerra fiscal vem sendo discutida no Brasil há décadas e verte-se em uma crescente a cada ano.

Os Estados concedem às grandes empresas benefícios e esta ação, de alguma forma, têm impactos na economia da sociedade. Estes beneficiamentos são geralmente oferecidos às empresas, afim de que suas atividades proporcionem ao município ou

estado mais desenvolvimento e empregos. Desta maneira, ocorre que os Estados competem entre si com seus atrativos benefícios.

Não há como deixar de colocar a dificuldade que benefícios possam trazer à população que por um lado é favorecida com emprego, mas por outro suas regiões, devido á incentivos concedidos pelos governos, têm uma menor arrecadação relativo aos impostos e por consequência há diminuição nos investimentos empregados à sociedade. Os autores Sergio Prado e Carlos Eduardo G Cavalcanti discorrem a cerca do assunto:

Eles emergem quando iniciativas políticas (uso de incentivos e benefícios fiscais) dos governos estaduais adquirirem conotações negativas, e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político institucional que regula conflitos federativos. Este se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais de forma a evitar macroeconômicos e sociais perversos.

Apesar de esta esfera estadual ter maior ajuntamento ao tema do projeto, além deste conflito por políticas de desenvolvimento industrial regional, há também outras dimensões que estão ligadas ao assunto: a disputa no contexto federativo e os aspectos fiscais e tributários dos instrumentos utilizados. Prado & Cavalcanti articulam também sobre isso:

As poucas tentativas de conceituação da guerra fiscal tendem a enfatizar, por um lado, seu caráter conflituoso e desordenado, e, por outro, o caráter perverso e negativo dos seus resultados para o conjunto da sociedade. Por exemplo, Lagemann (1995, p.12), (...) A atitude dos governantes exprimiria um comportamento não cooperativo, cujos resultados práticos convergem em favor de alianças locais, ou seja, visam a atender ao bem estar dos cidadãos da territorialidade envolvida, ainda que possam estar em conflito com os interesses da nação, o que, para o autor, certamente não condiz com as regras de um regime federativo.

No livro *Descentralização e Federalismo Fiscal no Brasil*, os organizadores Fernando Rezende e Fabricio Augusto de Oliveira trazem um texto de Sergio Prado, onde o autor fala sobre a desigualdade nas federações, e apesar do passar do tempo, as palavras são muito coerentes com a atualidade, “o texto busca propor subsídios metodológicos que permitam avançar, (...) considerando a imprescindível necessidade e contribuição da reforma tributária para a correção dos graves problemas da economia brasileira”. Uma reforma tributária, se impecavelmente elaborada, pode diminuir a

questão da guerra fiscal no país com um sistema eficiente de partilha dos recursos fiscais.

Indiscutivelmente, o ICMS é o protagonista do assunto. O que faz parecer ainda mais coerente uma conexão entre a guerra fiscal e a cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS. Consideremos que devido ao incentivo de ICMS que o Estado “A” concede a determinada empresa, esta consegue baixar o valor do seu preço de venda, o que faz com que aumente suas vendas inclusive para outras UF. Sendo assim, clientes dos Estados “B”, “C” e “D” deixam de arrecadar ICMS de seus contribuintes que fazem concorrência à determinada empresa. Com o DIFAL, estes Estados podem recolher ao menos o ICMS referente à diferença das alíquotas interestaduais para a alíquota interna. E não perde totalmente sua receita.

Para os autores da obra Contabilidade e Gestão Tributária, a alteração na constituição de 1988 após a Emenda Constitucional 87 de 2015 representa um avanço em relação a um tema que vem permeando boa parte das atuais discussões jurídicas e políticas relacionadas ao ICMS no contexto de chamada “guerra fiscal”. A obra traz a explanação:

O Poder Executivo de variados estados, principalmente das regiões Nordeste, Norte, Centro-oeste, e mesmo do Sul do país (a exemplo do Paraná), desenvolveu uma surpreendente habilidade na arte de convencer empresários nacionais e estrangeiros a investir na construção de fabricas, centros de distribuição, empresas revendedoras e importadoras dentro de seus territórios. Para isso, utilizou-se de variados mecanismos de desonerações fiscal, direta ou indiretamente ligadas ao ICMS, como as clássicas reduções de base de cálculo e de alíquota, as outorgas de créditos presumidos, diferimento de imposto e concessão de financiamentos bancários com juros subsidiados por meio de instituições financeiras públicas locais. Em troca, ganhou os efeitos positivos que esses investimentos privados são capazes de proporcionar ao desenvolvimento econômico e social dessas regiões, como a geração de emprego e renda e a substancial melhoria da infraestrutura pública local.

Para que o DIFAL seja um recurso a amenizar a guerra fiscal, ao Senado Federal se deve o cuidado de estabelecer as alíquotas interestaduais, para que possa assim garantir o equilíbrio entre as federações em nível nacional e o bom funcionamento do sistema. Conforme define o inciso V, § 2, Art. 155 da CF/88:

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

6. CONCLUSÃO

Apesar de não estar abertamente ligado ao princípio da não diferenciação tributária, entendo que o DIFAL esteja sim de certa forma relacionado a este princípio. Indiretamente, a cobrança do diferencial de alíquotas funciona como um mecanismo de ajustamento entre a tributação dos Estados.

A cada cobrança de diferencial de alíquotas realizada, seja ela referente à venda para consumidor final ou compra de imobilizado e/ou uso e consumo feita por contribuintes, o recolhimento geral do imposto ocorrido na operação consolidada em si, fica equivalente a uma operação realizada dentro do próprio Estado do destinatário.

Claro que há uma diferença no valor de recolhimento se pensar isoladamente na receita de cada UF envolvida na operação, pois, caso fosse uma compra interna a Unidade Federada do destinatário receberia a totalidade do valor de ICMS gerado na venda e com esta esquemática de diferencial de alíquotas esta importância é dividida entre os Estados de Origem e Destino.

Entretanto, se analisarmos que caso não houvesse a cobrança de DIFAL em operações interestaduais, este seria um forte objeto de barganha entre as empresas na corrida para ganhar seus clientes e haveria grande demanda de compras de outros Estados, fazendo assim com que aquelas localidades que possuem uma alíquota de ICMS menor ganhassem grande vantagem em suas vendas. Apesar de esta situação ser uma boa maneira de ajudar no desenvolvimento de regiões menos favorecidas, ao mesmo tempo, por conta dos demais Estados deixarem de ter este recolhimento aos seus cofres, ela geraria um agravamento na guerra fiscal que já vem estabelecida no país.

Sendo assim, concluo que o DIFAL tem em sua essência a missão de impedir que haja uma diferenciação tributária entre os Estados Brasileiros, estabelecendo desta forma uma relação com o Princípio Tributário que juntamente com o Diferencial de Alíquotas, foi objeto de análise para a realização deste estudo.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sergio. A Guerra Fiscal no Brasil. 1.ed. São Paulo: Edições Fundap, 2000.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sergio. Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil. 1.ed. Brasília: IPEA; Fundap, 1998.

Constituição (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 20 de Junho 2019.

COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributaria e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

MAGALHÃES, Gildo. Introdução à Metodologia da Pesquisa: Caminhos da Ciência e a da Tecnologia. 1.ed. São Paulo: Ática, 2005.

MENEZES, Adriana Reis Albuquerque. A Utilização Indutora de Incentivos Fiscais Como Mecanismo de Desigualdades Regionais. 1.ed. Recife: dissertação de mestrado, 2009.

PADOVEZE, Clovis Luis; BERTASSI, André Luis; CILLO, André Roberto; CILLO, Geraldo; NAZARETH, Luiz Gustavo Camarano. Contabilidade e Gestão Tributária. 1.ed. São Paulo: Cengage, 2017.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 4.ed.Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabricio Augusto de. Descentralização e Federalismo Fiscal no Brasil. 1.ed. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer; FGV, 2003.

ANEXO I – TABELA DE ALIQUOTAS DE ICMS

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

* R.J.: 18% + 2% DE FECP