



ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO DA PUC GOIÁS
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
MONOGRAFIA JURÍDICA

**O CONSTANTE AUMENTO DAS ALÍQUOTAS DE IMPOSTOS E A
LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR: UMA ANÁLISE DOS
ÚLTIMOS 5 ANOS NO ESTADO DE GOIÁS.**

ORIENTANDO: LUCAS EMANUEL PINHEIRO CARDOSO
ORIENTADOR (A) – Prof.^a DRA. CLÁUDIA LUIZ LOURENÇO

GOIÂNIA-GO

2021

LUCAS EMANUEL PINHEIRO CARDOSO

**O CONSTANTE AUMENTO DAS ALÍQUOTAS DE IMPOSTOS E A
LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR: UMA ANÁLISE DOS
ÚLTIMOS 5 ANOS NO ESTADO DE GOIÁS.**

Monografia Jurídica apresentada à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito e Relações Internacionais, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS).

Prof.^a Orientadora – Dra. Cláudia Luiz Lourenço

GOIÂNIA-GO

2021

LUCAS EMANUEL PINHEIRO CARDOSO

**O CONSTANTE AUMENTO DAS ALÍQUOTAS DE IMPOSTOS E A
LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR: UMA ANÁLISE DOS
ÚLTIMOS 5 ANOS NO ESTADO DE GOIÁS.**

Data da Defesa: 26 de maio de 2022

BANCA EXAMINADORA

Orientador (a): Prof. (a) Dra. Cláudia Luiz Lourenço Nota

Examinador (a): Prof. (a) Ms. Julio Anderson Alves Bueno Nota

RESUMO

Atrelado ao contexto das garantias ditadas pela ordem constitucional, cresce a relevância das limitações ao poder de tributar, e o princípio da capacidade contributiva capitulado no art. 145, § 1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. A compreensão do sistema tributário brasileiro começa quando compreendemos o que de fato são considerados tributos e quais os fatores são levados em consideração no momento da valoração de cada espécie tributária. Mediante utilização do método indutivo, objetivou-se analisar a origem, o fundamento legal, a eficácia e a aplicabilidade dos principais tributos de responsabilidade estadual, em especial no estado de Goiás. Com o resultado do estudo obtiveram-se os seguintes entendimentos a) a Constituição é o instrumento jurídico responsável pela organização e estruturação do poder político, que por sua vez representa a vontade do povo, assegurando a proteção e a garantia de seus direitos fundamentais, através de um emaranhado de normas que podem se apresentar na forma de regras ou de princípios; b) os princípios jurídicos são mandamentos generalizados, que fundamentam o sistema jurídico e que norteiam a aplicação das normas jurídicas que com eles se relacionem, de modo a determinar suas diretrizes fundamentais;

ABSTRACT

Linked to the context of guarantees dictated by the constitutional order, the relevance of limitations to the power to tax grows, and the principle of contributory capacity capitulated in art. 145, § 1º of the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988. Understanding the Brazilian tax system begins when we understand what are actually considered taxes and which factors are taken into account when assessing each tax type. Through the use of the inductive method, the objective was to analyze the origin, the legal basis, the effectiveness and the applicability of the main taxes of state responsibility, especially in the state of Goiás.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	06
1. DEFINIÇÃO DE ALÍQUOTAS DE IMPOSTOS	07
1.1. DEFINIÇÃO DE TRIBUTOS.....	07
1.2. As espécies de tributos, conforme sua causa	07
1.2.1 – Impostos.....	07
1.2.2 – Taxas.....	08
1.2.3 - Contribuições de melhorias.....	09
1.2.4 - Empréstimos compulsórios.....	10
1.3. ANÁLISE HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	10
2. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	19
2.1.DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	20
2.1.1 - Princípio da Legalidade Tributária.....	21
2.1.2 - Princípio da Anterioridade da Lei Tributária	22
2.1.3 - Princípio da Igualdade Jurídica Tributária	23
2.1.4 - Princípio da Tributação Segundo a Capacidade Contributiva	23
2.1.5 - Princípio da Indelegabilidade da Competência Tributária	24
2.2. PODER X DEVER DE TRIBUTAÇÃO.....	25
3. ANÁLISE TRIBUTÁRIA DE GOIÁS	26
3.1. DIVERGÊNCIAS DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAIS	29
3.2. ANÁLISE DOS ÚLTIMOS 5 ANOS NO ESTADO DE GOIÁS	31
CONCLUSÃO	34
REFERÊNCIAS	35

INTRODUÇÃO

O estudo desta temática é de significativa relevância na atual ordem tributária, a ponto de merecer uma pesquisa aprofundada, não apenas pela importância prática do tema, mas pela ausência de consenso doutrinário, no que concerne ao alcance e eficácia do princípio.

Esta pesquisa tem como objetivos: institucional, elaborar monografia para a obtenção do grau de bacharel em Direito, com finalidade de compreensão da aplicação dos determinados tributos em especial no estado de Goiás. Foram levantadas diversas hipóteses e ao serem comparadas com a evolução histórica do sistema tributário nacional, compreende-se a importância das alterações sofridas com o passar dos anos.

O objetivo aqui principal será uma análise sobre as alterações tributárias com o passar dos anos, as alíquotas de impostos como sua incidência sofreram alterações significativas no momento do cálculo e aplicação dentro no Estado. Como também quais são as principais limitações ao poder de tributar e seus princípios constitucionais.

Busca-se apresentar como funciona este sistema de cobrança que incide diretamente sobre todos os cidadãos, mas que infelizmente é pouco discutido, carecendo de estudos bem elaborados e aprofundados sobre o tema.

1. DEFINIÇÃO DE ALÍQUOTAS DE IMPOSTOS

Conforme iniciado o estudo do sistema tributário vigente, ponto de grande importância para compreender a valoração e o cálculo do mesmo, é necessário a compreensão do que se trata a alíquota de impostos. Define alíquotas de impostos como valores utilizados para calcular qual será o valor de determinado tributo a ser pago,

[...] no direito tributário, quanto maior a base cálculo, maior será a alíquota. Esse é o princípio da progressividade, onde empresas que levam como base valores maiores pagam mais. Seguindo essa lógica, se você gasta menos dinheiro, também paga tributos menores. Também significa que quanto mais se ganha, mais se paga. A alíquota é proporcional ao rendimento.
<https://www.qipu.com.br/dicionario/aliquota/-10/11/2021>

1.1. DEFINIÇÃO DE TRIBUTOS

Definir e conceituar o tributo delimita o campo do direito tributário brasileiro. Conhecê-lo se torna o ponto de partida necessário para, de um lado, afastar o que a esse sistema não compete e, de outro, abranger as unidades normativas que a ele se submetem. A definição de tributo, encontra-se conceituada no Código de Tributação Nacional em seu artigo 3º,

Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancie atividade estatal a elas diretamente relacionada, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público. (PAULSEN, 2021, P. 52)

Outro aspecto de análise do conceito de tributo, diante do ordenamento jurídico brasileiro, parte das espécies tributárias acolhidas pela Constituição Federal de 1988. Trata-se de definição denotativa, mediante indicação dos elementos que se enquadram à categoria. Assim, o conceito de tributo pode ser definido como: (i) impostos; (ii) taxas; (iii) contribuições de melhoria; (iv) contribuições; e (v) empréstimos compulsórios.

1.2 AS ESPÉCIES DE TRIBUTOS, CONFORME SUA CAUSA

1.2.1 Imposto

Imposto é, na definição de Paulo de Barros Carvalho, o “[...] tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”. (CARVALHO, 2019, P.36)

No que diz respeito aos impostos, encontra-se sua definição no artigo 16 do Código Tributário Nacional.

Os impostos são tributos que sobrevivem fundamentalmente sobre manifestações de riqueza do contribuinte. Nessa definição, são as normas de competência dos artigos. 153, 155 e 156, que indicam bases econômicas relacionadas exclusivamente aos contribuintes, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade predial e territorial urbana. (PAULSEN,2021, P.70)

Os fatos geradores de impostos, por conseguinte, serão situações conexas ao contribuinte, e não ao Estado, constituindo fatos geradores não ligados a qualquer atividade do Estado, conforme está expressamente antecipado no art. 16 do CTN: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte,

De outro lado, os impostos são tributos cujo produto não pode ser previamente afetado a determinado órgão, fundo ou despesa, nos termos do art. 167, IV, da CF, salvo as exceções expressas na própria Constituição, como a necessária aplicação de percentuais em atividades voltadas aos serviços de saúde e à educação e a possibilidade de afetação à administração tributária. RICARDO LOBO TORRES refere tal proibição como “princípio da não afetação”⁸³. A destinação dos impostos será feita não por critérios estabelecidos pela lei instituidora do tributo, mas conforme determinar a lei orçamentária anual. A previsão constitucional prestigia o conceito financeiro de imposto, cunhado já no art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei n. 2.416/40, que repetiu, no ponto, o Decreto-Lei n. 1.804/39, ambos dispendo sobre normas orçamentárias, financeiras e de contabilidade: “Art. 1º Orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos de fundos, e incluindo-se na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos... § 2º A designação de imposto fica reservada para os tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública [...]”. (TORRES,2009,P119-121)

1.2.2 Taxas

Taxa é espécie do gênero tributo, cujo critério matéria de incidência haverá de descrever uma atuação estatal, consistente na prestação de um serviço público específico e divisível ou no exercício do poder de polícia,

O art. 145, II, da CF tem o efeito de autorizar o legislador a vincular a tais atividades do poder público o surgimento de obrigação tributária. As taxas são tributos que têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Segundo o STJ, “convém classificar como Taxas do Poder de Polícia aquelas que têm origem, ensejo e justificativa no vigiar e punir, ou seja, na

fiscalização, que é interesse eminentemente estatal, reservando a categoria das taxas de serviço para aquelas que se desenvolvem em função do interesse do usuário, ante a compreensão de que esse interesse é relevante para definir a atividade como serviço”⁸⁵. Em ambos os casos, as taxas pressupõem atuação administrativa do Estado diretamente relacionada ao contribuinte e indicada pelo legislador como fato gerador da obrigação tributária. (PAULSEN, 2021, P.72)

Atuação estatal, se configura no momento que se torna necessário a prestação de determinados serviços oferecidos como por exemplo: emitir RG, CPF, Passaporte, carteira de motorista e outros; Taxa de Licenciamento Anual do Veículo; Taxa de Registro do Comércio.

1.2.3 Contribuições de melhorias

Compreende-se como contribuições de melhorias a valorização de um imóvel devido a construção de obra pública pelo qual de certa forma acarreta em enriquecimento e valoração particular de determinados contribuintes, podendo ser estes chamados ao seu custeio em função de determinada situação. Havendo o benefício, de forma direta para alguns contribuintes, os mesmos especialmente comportaram a parte maior do custeio devido o aproveitamento da obra.

Conforme o entendimento do STF, para que seja considerada referida contribuição de melhoria conforme consta no artigo 145, III da Constituição Federal, é necessário que haja a valorização imobiliária do imóvel.

Seu produto, por sua vez, destina-se a fazer frente ao custo da obra, como, aliás, já decorria expressamente da redação do art. 81 do CTN: Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Os limites individual e total decorrem da própria natureza do tributo. Além da valorização imobiliária, o proprietário do imóvel situado na zona de influência não se distingue dos demais contribuintes, não se justificando que dele se exija valor superior. Além do custo da obra, nenhuma receita se justifica.

O Decreto-Lei n. 195/1967 dispõe sobre a contribuição de melhoria em nível de lei complementar, assim como o CTN. Estabelece as obras que viabilizam a instituição de contribuição, como abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas, construção e ampliação de parques, pontes, túneis e viadutos, obras de abastecimento de água potável, esgotos, construção de aeroportos e seus acessos. Cuida, ainda, do procedimento a ser observado, impondo a publicação de edital com a delimitação da área beneficiada, orçamento e plano de rateio. Indispensável, porém, de qualquer modo, que o ente político institua, por lei, a contribuição de melhoria relativa a cada obra. Isso porque a legalidade estrita é incompatível com qualquer cláusula geral

de tributação. Cada tributo depende de lei específica que o institua. (PAULSEN, 2021, P.77-78)

A contribuição de melhoria tem a função de ser fiscal, além de uma importante função redistributiva, pois um dos objetivos é a arrecadação de recursos financeiros para cobrir os custos da obra pública, além da função fiscal existe a função específica que é o restabelecimento da equidade em termos de aplicação dos recursos públicos.

1.2.4 Empréstimos compulsórios

Segundo o código de tributação nacional tal tributo possui como critério de validação constitucional sua finalidade, trata-se de gerar recursos para investimentos nacionais relevantes e urgentes, guerra externa conforme descrito no artigo 148 da Constituição Federal.

O tipo de fato gerador não é especificado pelo texto constitucional, podendo ser vinculado ou não vinculado. Assim, e.g., tanto o consumo de energia elétrica ou a propriedade de aeronave ou embarcação, quanto o serviço de dedetização obrigatória que vise minorar ou erradicar a propagação de epidemia podem ser fatos geradores.

Mas o traço efetivamente peculiar e exclusivo dos empréstimos compulsórios é a promessa de devolução, sem a qual não se caracteriza tal espécie tributária.

Quando do pagamento do empréstimo compulsório, incide a norma que, prevendo a sua restituição, gera direito subjetivo do contribuinte a tal prestação futura. Uma nova lei não pode suprimir esse direito, sob pena de ofensa ao art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, que garante o direito adquirido, dizendo que a lei não o prejudicará.

(PAULSEN.2021. P.79)

Dada importância do referido tributo, conforme descrito no artigo 148 da Constituição Federal, diferentemente da generalidade dos demais tributos os empréstimos compulsórios dependem sempre de lei complementar.

1.3 ANÁLISE HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O surgimento do sistema tributário nacional se deu com a Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965, sendo considerado por diversos autores como recente, conforme previsto em seu artigo 1º, a sua forma de composição se dá com: impostos, taxas e contribuições de melhoria, consolidando-se num sistema conector e nacional. Este foi o primeiro movimento, cujo objetivo se concentra em resolver os problemas de uma estrutura tributária com seus defeitos advindos da Constituição de 1946.

Deve observar-se que, há a organização e delegação de algumas ordens as diversas competências. Houve o entendimento de trazer novas

atualizações, juntamente com significativas inovações como conceitos doutrinários novos e a classificação dos impostos, atrelando tal análise com conceitos e análises econômicas.

Encontra-se fundamentado nos artigos 145 a 156 da Constituição Federal de 1988, onde é possível localizar que a mesma está alicerçada em quatro princípios gerais que definem as espécies tributárias, determinam a unidade do sistema e delimitam a capacidade contributiva.

O primeiro **princípio é o da reserva legal** (art. 150, I, CF e art. 9º, I, do CTN): estabelece que União, Estados, Distrito Federal e os Municípios só poderão aumentar ou exigir impostos se uma lei assim o estabelecer. O segundo, é o **princípio da anterioridade** (CF, art. 150, III) e determina que os tributos só poderão ser cobrados para fatos geradores ocorridos a partir da vigência da lei, bem como no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que os instituiu. O terceiro princípio previsto na Constituição Federal (art. 150, II) é o da **isonomia**, pelo qual todos devem ter tratamento igual perante a lei. O **princípio da capacidade contributiva** define-se no § 1º do art. 145 da CF. De acordo com a referida norma constitucional, quando possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Os sujeitos ativos da obrigação tributária são os entes federados detentores de competências definidas pela CF, tendo poderes para cobrar impostos, enquanto os sujeitos passivos serão sempre os contribuintes.

A obrigação tributária configura-se num conjunto de obrigações, direitos e deveres, determinado pelo sujeito ativo, através de lei, ao sujeito passivo, prevista no Código Tributário Nacional, em seu artigo 113. Ela pode ser dividida em obrigação principal, surgida da ocorrência do fato gerador, tendo por finalidade o pagamento de determinado tributo ou penalidade pecuniária e a obrigação acessória decorrente da legislação tributária, tendo por objetivo as prestações de informações de interesse do ente arrecadador. A obrigação tributária será sempre decorrente de um fato gerador, surgindo sempre que um fato real, previsto em lei, vier a ocorrer. O crédito tributário torna-se líquido através de um lançamento (art. 142, CTN) por meio de ofício (art. 149, CTN), por declaração (art. 147, CTN) e por homologação (art. 150, CTN).

Os tributos, de acordo com o art. 5º do CTN, podem ser classificados em vinculados e não vinculados. Os vinculados são taxas e contribuições de melhoria que dependem de alguma atividade estatal, enquanto os não vinculados independem de qualquer atividade estatal.

(<https://www.scielo.br/j/inter/a/ttZkLzk7qdnmxZJQL7Yq8Qp/?lang=pt-10/11/2021>)

Quando se trata da evolução histórica do sistema tributário nacional vale ressaltar que antes mesmo da emenda constitucional de 1965, já se observava algumas organizações tributárias, havia contribuintes, antes mesmo do direito tributário e havia tributação antes mesmo da constituição. A primeira constituição só foi criada em 1924 identificada e fundamentada no período iluminista, onde compreendeu-se que haveria direitos dos homens e dos cidadãos.

A história nacional nos revela que houve a existência de um sistema com ênfase em cobrança de tributos muito bem articulada e aparentemente bem-sucedida,

a tributação exigida naquele período não se fundamentava em qualquer critério de justiça, marcada pela tributação destituída de qualquer conceito de retributividade, e desrespeitosa a capacidade contributiva de todos aqueles que se submetiam a tais cobranças.

Desde o momento do início da tributação no Brasil, até a criação de um Estado democrático de direito predominou os deveres e não direitos assegurados aos cidadãos. Neste mesmo sentido vale ressaltar que toda a tributação que se arrecadava possuía como intuito o envio para fora do território nacional, não havendo a aplicação ou conversão de tudo que era arrecadado em melhorias ou até mesmo o desenvolvimento de projetos visando seus contribuintes.

Considerado como empreendimento econômico de Portugal, o processo de colonização brasileiro foi visto como uma oportunidade de grandes descobertas, sendo extraído e recebendo o título de primeiro produto a ser exportado para fora do país o pau-brasil, logo se viu pressionado ao processo de implantação de meios que facilitassem sua retirada e escoamento deu lugar a cana de açúcar, cujo os portugueses já realizavam o seu cultivo em outras colônias.

Portugal, desejando ocupar e colonizar a nova terra e não tendo recursos para fazê-lo, à custa do erário real, outorgou para isso grandes concessões a nobres e fidalgos, alguns deles ricos proprietários, e outros já experimentados nas expedições às Índias. Concedeu-lhes, outrossim, o Rei, vários de seus direitos políticos, indispensáveis ao fortalecimento da autoridade de quem ia correr tão graves riscos. Mas, para estimular a colonização, conservando, para si, o dízimo das colheitas e do pescado, o monopólio do comércio de pau-brasil, das especiarias e das drogas e o quinto das pedras e dos metais preciosos, o soberano regulou, nos forais, os direitos políticos e a percepção de rendas dos donatários e definiu lhes também as responsabilidades perante a Coroa.

(SIMONSEN, 1969, p.45)

Efetivamente tais investidas por parte dos donatários se concretizavam nas funções de agentes fiscais da coroa, realizavam através de contratos todo o controle e devolução de tudo que era arrecadado ao seu soberano português, identificando-se a primeira forma de tributação institucionalizada nas terras recém-descobertas. A concede das prerrogativas de fiscalização e cobrança dos tributos a um particular considerava-se prática com intuito de deslocamento dos riscos da exploração colonial para a iniciativa privada, mas tais concessões implicavam em disponibilizar Poderes extremos, o que causava abusos sem qualquer controle aparente derivado das criações de tais privilégios.

Já no século XVII, com o declínio da produção açucareira derivados dos altos custos de produção, escoamento e algumas questões internacionais, a colônia portuguesa se viu voltada para a exploração da mineração, onde a mesma se observou uma peculiaridade que a distinguiu das demais fontes de produção da coroa a pecuária e a agricultura, o processo de mineração foi submetida desde o início a um regime especial de minuciosa e rigorosa disciplina. Vislumbrou a implementação de rigorosos mecanismos de administração, controle da extração, comercialização do ouro na colônia.

Em resumo, o sistema estabelecido era o seguinte: para dirigir a mineração, fiscalizá-la e cobrar tributo (o quinto, como ficou denominado), criava-se uma administração especial, a Intendência de Minas, sob a direção de um superintendente; em cada capitania em que se descobrisse ouro, seria organizada uma destas intendências que independia inteiramente de governadores e quaisquer outras autoridades da colônia, e se subordinava única e diretamente ao governo metropolitano de Lisboa. O descobrimento de jazidas era, obrigatoriamente e sob penas severas, comunicado à intendência da capitania em que se fizera. Os funcionários competentes (os guardas-mores) se transportavam então ao local, faziam a demarcação dos terrenos auríferos, e em dia e hora marcados e previamente anunciados, realizava-se a distribuição entre os mineradores presentes. Entregues as datas aos contemplados, deviam eles dar início à exploração no prazo de quarenta dias, sob pena de devolução. Transações com as datas não eram permitidas, e somente se autorizava a venda na hipótese devidamente comprovada da perda de todos os escravos. Neste caso o minerador só podia receber nova data quando provasse que adquirira outros trabalhadores. Mas isto somente uma vez, pois da segunda que alienasse sua propriedade perdia definitivamente o direito de receber outra.

(PRADO, 1960C, p. 38)

Com a chegada da Corte portuguesa no Brasil, iniciou-se a fase do reinado português no país, culminando com a declaração da sua independência no ano de 1822. Tais acontecimentos atrelados a dependência econômica a Inglaterra, foram instituídos novos tributos incidentes da exportação e das transações comerciais, houve o incremento de algumas melhorias nas áreas urbanas e o incremento da concentração das capitais nas principais cidades, sendo estabelecido um sistema tributário extremamente centralizador com o intuito de atender tais serviços e a tais excessos de despesas, Transformando toda e qualquer atividade econômica e financeira das capitanias para o luxo da corte que situava-se no Rio de Janeiro como também para o também o sustento de algumas repartições civis e dos corpos militares, que foram criadas.

Analisando do ponto de vista tributário o período do primeiro reinado, assim intitulado dada sua relevância na história nacional motivado por algumas revoluções de sua época cogitou-se a promulgação de uma constituição.

o regime constitucional dela oriundo não passou de um regime pessoal caracterizado pela organização centralizadora, pela plenipotência de um só Poder constituído sobre os outros, sem iniciativa e sem força, bem como pelo predomínio do governo nacional sobre os governos das províncias, agravando a decadência econômica e financeira, em que sempre nos debatemos como consequência inevitável dessa organização política sobre a qual se modelou a nação: o indivíduo absorvido pelo Estado, as províncias pelo centro, os municípios pelas províncias. Do ponto de vista tributário, percebe-se a herança de grande parte das estruturas tributárias então vigentes durante o período colonial, não gerando a promulgação da constituição uma modificação qualitativa no modelo então adotado. Quedou-se inerte o referido texto em relação à proteção do cidadão em face do Poder tributário do Estado, mantendo-se o exercício irracional do Poder de tributar tal como outrora era feito. De fato, a promulgação da Constituição de 1824 não logrou êxito em relação ao aperfeiçoamento da estrutura de tributos então vigente, mas possuiu o efeito de fazer com que o produto arrecadado permanecesse no território brasileiro. Ainda, possuía o grave defeito de ser centralizadora em relação a matérias de relevância local, visto que os governos provinciais eram meras delegações do governo nacional, o que furtava àqueles a sua autonomia financeira e tributária.

(<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf-15/11/2021>)

Em 1831, com a abdicação de Dom Pedro I ao trono, início um período chamado regencial que foi de 1831 a 1840, ficando marcado por algumas explosões de revoluções algumas delas com motivações tributárias em sua dianteira. Tais fatos ocasionarão a edição de legislações complementares e, especialmente, a Lei n. 105, que continha por finalidade apontar de que forma a delegação de prerrogativas tributárias traria às províncias, norma cujo caráter se deu de forma interpretativa. Tal interpretação deu suporte para o segundo reinado, cujo consequência foi a descentralização de poder para as províncias convergindo da competência tributária das províncias para o governo central.

Neste período, vários fatos contribuíram de forma significativa para as alterações no perfil tributário do país. Pode citar a abolição da escravatura, como também a proibição do tráfico dos escravos, para a modificação do cenário econômico nacional, fato este acompanhado de uma forte onda de imigração de mão de obra. A instituição da Tarifa Alves Branco e a Guerra do Paraguai, contribuíram de forma significativa para a modificação do sistema tributário então vigente.

Com o incremento da economia cafeeira no interior paulista, e o fortalecimento do ideal federalista, é promulgada a Constituição de 1891. Com o incremento do federalismo no país gerou modificações significativas na tributação nacional,

ocasionando na separação das competências e rendas da União e dos Estados membros, embora não foram tão beneficiados como se presume.

Aos Estados deu-se maior autonomia para a tributações de comercio, em especial do café. Em contrapartida o governo federal iniciou um processo de regulação econômica da produção, visando os momentos de baixa do produto no mercado externo, atuando de forma extrafiscal. Alguns ideais liberais foram percebidos, estampando em seu § 30 do artigo 72 de seu texto, o princípio da legalidade.

A Constituição de 1934 foi promulgada em um período que ficou conhecido como vácuo constitucional sendo a república governada por meio de uma série de decretos nos anos de 1930 a 1934. O seu advento caracterizou o período como a maior automatização da esfera municipal que pela primeira vez possuía prerrogativas tributárias próprias.

Nesse período, a Assembleia Nacional Constituinte digladiava-se em meio a interesses de uma ala progressista, que via no método constitucional uma forma de agrupar os novos valores sociais e econômicos então vigentes. Ao oposto da Constituição de 1891, a Constituição de 1934 abrandava o problema da bitributação ou cumulatividade por meio da norma da prevalência dos tributos designados pela União em detrimento daqueles tributados pelos Estados-membros. Sua principal característica foi a maior autonomização da esfera municipal, sendo considerada a mais curta da história, levando em consideração o descontentamento de Getúlio Vargas e dos grupos que representava.

O golpe desferido naquele momento sobre a Constituição assumindo o poder, culminou na outorga da Constituição de 1937. De maneira bem centralizadora, a Constituição de 1937 ajuíza as tendências e ambições de restabelecimento da polarização das semelhanças do Poder no governo central da União, evacuando os estados membros de sua autonomia. Foi uma constituição caracterizada pela clara interferência do governo na economia, com apontada ênfase na esfera social e pela assunção de tarefas por parte do Presidente inexistentes nas Constituições de 1891 e 1934, qual seja a prerrogativa de normatização ordinária.

De estilo extremamente centralizador, a Constituição de 1937 ajuíza as tendências e ambições de restabelecimento da polarização das semelhanças do Poder no governo central da União, evacuando os estados membros de sua

autonomia. Foi uma constituição marcada pela intensa interferência do governo na economia, em especial na esfera social e pela assunção de tarefas por parte do Presidente inexistentes nas Constituições de 1891 e 1934, qual seja a prerrogativa de normatização ordinária.

Já na constituição de 1946 foi possível observar significativas alterações na estrutura nacional, onde não mais preponderavam as atividades primárias e sim a atividade econômica de base industrial e urbana. As limitações ao poder de tributar inerentes a efetivação do federalismo mantiveram-se, a necessidade de alavancagem de soluções para investimentos proeminentes na infraestrutura nacional, atrelados a uma política de ateu das exportações e desenvolvimento regional adaptou um sistema de tributação característico, que passaria a tributar a atividade produtiva de feito mais racional, estimulando o desenvolvimento nacional por meio da concessão de incentivos fiscais regionais. A competência tributária incidia a ser manejada como forma de planificação e incentivo à economia.

Duas razões principais conduzem à convicção da necessidade urgente de completa e profunda revisão do sistema tributário brasileiro. A primeira delas é o próprio fato de que o sistema atual está obsoleto, pois foi concebido para um país de economia semicolonial. As revisões parciais levadas a efeito contribuíram para tornar o sistema tributário mais adequado às novas condições, porém algumas apenas quebraram a sua unidade. Compete, pois, atualizar o sistema tributário de modo a torná-lo compatível com a atual estrutura da economia brasileira, o que proporcionaria distribuição mais equitativa da carga fiscal e maior eficiência na arrecadação e da fiscalização. A segunda razão é a necessidade de utilizar a tributação como instrumento de política de desenvolvimento econômico, tornando possível, através dela, orientar os investimentos segundo interesses da economia nacional. (<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf-15/11/2021>)

Com a revisão, vem à tona o Ato Institucional n.º 1, concluindo a abreviada trajetória democrática da nação em prol dos interesses revolucionários de então. A revogação em sua totalidade cujo ordem jurídica anterior era um requisito importante para que as modificações pretendidas pelos revolucionários prosperassem.

As propostas de emenda constitucional que culminaram na promulgação da Emenda Constitucional n.º 18/65 têm como pano de fundo a tentativa de reestruturação tributária do país sob o prisma do federalismo, atrelada à necessidade de sistematização da cobrança dos tributos de forma mais adequada à estrutura econômica nacional e às políticas nacionais de desenvolvimento, visto que seria a primeira com feição nitidamente fiscal, em função da organização orçamentária a esta conferida e em função do fato de que pouco ou nada teria sido modificado desde a Constituição de 1891. (MORAES, 1998, P.100)

Considera-se alcançado o objetivo de tornar mais neutro o sistema tributário, materializando os tributos de natureza idêntica, determinando-os em níveis

constitucionais através de características econômicas e não somente por se tratar de uma denominação irracional.

Houve uma melhora qualitativa no Sistema Tributário Nacional, agora modernizado e capaz de suprir o Estado de recursos crescentes para o desempenho de suas tarefas ampliadas e decorrentes do mesmo processo de centralização. A nova estrutura tributária sistematiza as bases tributáveis, provê o sistema de maior coerência, dotando-o de uma praticidade até então inexistente e tornando-o mais adequado ao novo perfil econômico por meio da adoção de uma sistemática de tributação pelo valor adicionado e da racionalização dos tributos aduaneiros.
(OLIVEIRA, 1992, P.20)

A despeito da evidente neutralidade que se alcançou, o mesmo caracterizou-se pela abrasadora concentração de riqueza. Enfatizando os tributos que versam sobre consumo e a quase inexistência de tributos que potencialmente pudessem onerar a riqueza, a qual necessitaria ser direcionada para a atividade econômica.

Em janeiro de 1967 era outorgada a quinta Constituição da República, que então modificava boa parte da até então vigente e aliava as medidas que autorizavam ao governo militar agir como D. Pedro I. A nova Constituição autenticou as arbitrariedades do Poder Executivo nacional. Em face da inexistência de uma Assembleia Constituinte legitimada pelo povo, a sua ocupação se deu com natureza puramente homologatória da opção verificada pelo Poder Executivo.

Tais medida adotadas conduziram de forma estruturalmente. O sistema tributário constante de 1967 era norteadas sobre a fundamentação de três gêneros de tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Embora alinhada no sentido de racionalizar o Sistema Tributário Nacional, a Constituição de 1967 não poderia ser acatada como avanço no que diz respeito aos direitos e garantias do cidadão contribuinte. Sobre a “nova Constituição” observa-se poucas modificações em relação ao texto anterior já emendado pela Emenda Constitucional n.º 18/65, no que diz respeito à questão tributária, ressaltando o que concerne ao imposto sobre minerais.

A crise que se instalara e a avassaladora inflação que assolava o país atrelada à moratória da dívida externa, obrigam a compreensão de que os esforços públicos dever-se-iam concentrar em uma reforma tributária e fiscal ampla, ao contrário do que até então vinha sendo feito por meio de modificações pontuais da legislação. O aparecimento em meados da década de 80 dos ideais neoliberais foi fator concomitante de relevante importância neste processo de reforma constitucional que culmina na Constituição de 1988. Dadas pressões do capital externo acopladas aos

processos de sua transnacionalização comprovam que os centros de Poder já não são capazes a ditar as diretrizes da economia e o excessivo intervencionismo era artificialidade que não deveria ser tolerada pelo mercado.

A Constituição de 1988 sugeriu em sacrifício para o conjunto de competências tributárias da União, da mesma forma que sugeria em um rateio maior do produto do arrecadamento de impostos entre estados-membros e municípios, processo que teria iniciado anos atrás com a Emenda Passos Porto e João Calmon. A implicação da descentralização de receitas foi a adoção, por parte da União, de uma tributação centralizada em tributos cuja partilha era fechada constitucionalmente, preponderantemente contribuições especiais, valendo-se de uma interpretação ilegítima do princípio da solidariedade.

Dado processo de centralização da tributação nacional realizado sobre o faturamento e consumo, de forma cumulativa muita das vezes, considerando o exercício da União de sua competência tributária por meio do desenvolvimento de tributos anti-federativos, tais como contribuições especiais que marca os debates que se seguiram após a promulgação da Constituição de 1988, que se estendem até os dias atuais.

2. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

As Limitações ao Poder de Tributar, em sentido lato, são obstáculos postos pela própria Constituição Federal, para que o Indivíduo Tributante não exagere o exercício de suas atribuições, impondo, desta forma, ao contribuinte, uma carga onerosa insuportável. É, portanto, o disciplinamento jurídico de tais competências.

Com um conceito atual e didático, o Professor Eduardo Sabbag esclarece:

As limitações ao poder de tributar são, em última análise, qualquer restrição imposta pela CF às entidades dotadas de tal poder, no interesse da comunidade, do cidadão ou, até mesmo, no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras. (SABBAG, p. 01, 2012)

O Estado, exercendo sua função administrativa e política da nação, necessita captar recursos para disponibilizar ao cidadão-contribuinte os serviços essencialmente estatais e manter sua estrutura. É através da cobrança de tributos que o Estado consegue gerar receita. A definição do que vem a ser um tributo encontra-se no art. 3º do CTN, e é desta definição que destacamos as três principais características do instituto analisado: "compulsoriedade, legalidade e a atividade administrativa plenamente vinculada".

Cabe ao direito público reger de forma integral a relação jurídica entre o fisco e o contribuinte, onde não se configura uma relação obrigacional, nem sendo pertinente o uso de princípios de direito privado. Ensejando uma análise da teoria da imposição tributária e as três mais importantes correntes que a enfocam, ou seja, "a da obrigação *ex lege*, a do fato gerador e a da teoria procedimentalista".

Tal imposição tributária surge no campo da economia, é reavaliado na área de finanças públicas e é por fim normatizada pela ciência do Direito. Sendo necessário para compreender a teoria da imposição tributária, dominar os princípios fundamentais que regem a Economia(fato), as Finanças Públicas(valor) e o Direito(norma), onde desconhecer uma destas ciências poderá acarretar em um exame distorcido e incorreto.

Trata-se das limitações ao poder de tributar o artigo 150 da Constituição, onde elenca algumas limitações, existem também outros institutos nesta esfera como as imunidades que formam limitações ao poder estatal de invadir a propriedade privada através da cobrança de tributos confiscatórios. Portanto são normas autenticadas pela Constituição Federal que não conferem competências positivas para tributar, mas que

através de dispositivos possam impedir algumas situações por elas descritas e que sejam utilizadas pela força tributária do Estado.

2.1.1 - Princípio da Legalidade Tributária

Define-se tributo uma forma incontestável de limitação legal à liberdade e à propriedade privada, sendo campo de atuação restrito ao Poder Legislativo, criar, modificar ou extinguir a espécie tributária. Trata-se da principal característica deste princípio, o Estado cria tributos que só poderá ser exercida mediante lei.

Este princípio possui aplicação conjunta com o princípio da anualidade, pois, é este princípio que autêntica, por exemplo, a lei de diretrizes orçamentárias (LDO), e é através desta lei que o Estado define as alterações tributárias para o ano subsequente.

A alusão não apenas a “determinar”, mas especificamente a “majorar”, torna inequívoco que até mesmo o aspecto quantitativo do tributo necessita estar definido em lei, seja mediante a fixação de um valor fixo, da definição de uma base de cálculo e de uma alíquota, do estabelecimento de uma tabela, ou por outra forma suficiente que autentique critérios para a apurar-se o montante devido. A lei será encarregada de estabelecer o *quantum debeat* e somente através de lei poderá aumentá-la, redefinindo seu valor, modificando a base de cálculo, majorando assim a alíquota.

Mesmo a integração, pelo Executivo, da norma tributária estabelecida por lei, só se viabiliza nos casos em que a Constituição expressamente traz atenuações à legalidade. Para alguns poucos tributos marcadamente extrafiscais (impostos sobre a importação, a exportação, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio, seguros, títulos e valores mobiliários), o art. 153, § 1º, da Constituição permite ao Executivo que gradue as alíquotas nas condições e limites estabelecidos em lei³⁰⁶; para as contribuições de intervenção sobre combustíveis, o art. 177, § 4º, b, da Constituição permite que o Executivo as reduza ou restabeleça³⁰⁷. Essas hipóteses reforçam o entendimento de que, em todos os demais casos, nem sequer atenuação seria possível, cabendo ao Executivo limitar-se ao seu papel de editar os regulamentos para a fiel execução da lei como se vê, a legalidade tributária exige que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei. E só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo. Daí porque muito já se falou em reserva absoluta de lei ou legalidade estrita.
(PAULSEN, 2021, P.181)

A lei deverá conter todas as referências necessárias, com relação a quantidade e densidade, garantindo desta forma a certeza do direito. Poderá ser possível determinar, com suportem seu próprio texto, os aspectos da norma tributária impositiva, de forma que o contribuinte compreenda os efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir, independentemente de complementação

de cunho normativo por parte do Executivo, ainda que a título de regulamentos *intra legem*.

Não se exige que os cinco aspectos da norma tributária impositiva (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) devam constar na lei de modo expresso. Há situações em que, embora a lei não ostente formalmente todos os aspectos de modo claro e didático, é possível deduzi-los implicitamente ou à luz da respectiva norma de competência. A falta de referência ao sujeito ativo do IPTU, por exemplo, deve ser interpretada como simples ausência de delegação de tal posição a nenhum ente, mantendo-a o próprio Município. A ausência de indicação do aspecto temporal da norma em tributo com fato gerador instantâneo faz com que se considere ocorrido no momento mesmo em que a situação se configura no plano fático. Outro exemplo importante é o que decorre da aplicação do art. 22, I, a, da Lei n. 8.212/91, que não especifica claramente o fato gerador, mas que permite que seja identificado como a realização do pagamento ou creditamento cujo montante constitui sua base de cálculo.

(PAULSEN, 2021, P.183)

2.1.2 - Princípio da Anterioridade da Lei Tributária

Trata-se da anterioridade a garantia de conhecimento antecipado da lei tributária mais gravosa, não se tratando apenas de prover previsibilidade ou não surpresa.

Em vez de previsibilidade, a segurança jurídica exige a realização de um estado de calculabilidade. Calculabilidade significa a capacidade de o cidadão antecipar as consequências alternativas atribuíveis pelo direito a fatos ou a atos, comissivos ou omissivos, próprios ou alheios, de modo que a consequência efetivamente aplicada no futuro se situe dentro daquelas alternativas reduzidas e antecipadas no presente.

(ÁVILA, 2011, P.587)

A anterioridade não se apresenta como princípio, mas na forma de regras claras e inequívocas que são condicionantes da validação e incidência das normas que possam instituir ou majorar tais tributos. Há duas normas de anterioridade, dispostas em três dispositivos constitucionais. A anterioridade de exercício está consagrada no art. 150, III, b, da CF. Desta forma garante que o contribuinte só ficará sujeito, no que tange à instituição e majoração de tributos, as leis publicadas até 31 de dezembro do ano anterior. A anterioridade nonagesimal consta da alínea c ao art. 150, III, acrescida pela EC 42/03, bem como do § 6º do art. 195 da CF. Garantindo ao contribuinte 90 dias entre a publicação da lei instituidora ou majoradora do tributo e sua incidência apta a gerar obrigações tributárias. Ambas se aplicam a todas as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios. Assim, como regra, a anterioridade de exercício e

nonagesimal se completam, uma reforçando a outra. Ressalvam-se, todavia, as exceções previstas nos arts. 150, § 1º, 177, § 4º, e 195, § 6º, da Constituição.

As regras de anterioridade são taxativas, onde há um rol de exceções para tal anterioridade de exercício e outro para a anterioridade nonagesimal mínima, os quais não se confundem.

O art. 150, § 1º, atento ao uso extrafiscal de certos tributos, diz que não se aplica a anterioridade de exercício ao empréstimo compulsório de calamidade ou guerra, aos impostos de importação e de exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio, seguros e operações com títulos e valores mobiliários, tampouco ao imposto extraordinário de guerra. E diz que não se aplica a anterioridade nonagesimal ao empréstimo compulsório de calamidade ou guerra, aos impostos de importação e de exportação, ao imposto de renda e sobre operações de crédito, câmbio, seguros e operações com títulos e valores mobiliários, ao imposto extraordinário de guerra e à fixação da base de cálculo do IPVA e do IPTU. O art. 155, § 4º, IV, c, permite que as alíquotas do ICMS sobre a comercialização de combustíveis e lubrificantes sejam reduzidas e restabelecidas sem observância da anterioridade de exercício. O art. 177, § 4º, estabelece exceção idêntica para a Cide-combustíveis. Por fim, o art. 195, § 6º, submete as contribuições de seguridade social exclusivamente à anterioridade nonagesimal, excluindo a aplicação da anterioridade de exercício. A anterioridade prevista no art. 195, § 6º, da CF tem sido chamada pela doutrina e pela jurisprudência de anterioridade nonagesimal, especial ou mitigada. Basta a observância do decurso de noventa dias, ainda que no curso de um mesmo ano, para que se possa ter a incidência válida de nova norma que institua ou majore contribuição de seguridade social. (PAULSEN, 2021, P.196 – 197)

Ao analisar as Constituições Federais brasileiras observa que o princípio da anualidade se encontra presente e foi uma forma de resguardo constitucional e é através deste instituto que o princípio da anterioridade da lei tributária encontra sua afirmação prática.

2.1.3 - Princípio da Igualdade Jurídica Tributária

O princípio da igualdade jurídica tributária é decorrência do instituto previsto no inciso I do artigo 5º da Constituição Federal, instituto que defende a igualdade de todos perante a lei nos seguintes termos categóricos: " homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações".

A isonomia tributária está positivada no art. 150, II, da CF. Constitui uma limitação ao poder de tributar vinculada à ideia de justiça tributária. Veda tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (PAULSEN, 2021, P.202)

Este instituto aplicado ao Direito Tributário busca conter-se privilégios em matéria tributária, ou seja, aqueles que estiverem em situações análogas devem contribuir da mesma maneira. Não será possível a lei reservar tratamento fiscal diverso aos indivíduos que se encontrarem em mesmas condições.

2.1.4 - Princípio da Tributação Segundo a Capacidade Contributiva

Os impostos possuem caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, de maneira especial para conferir efetividade a esses objetivos, identificando, respeitando os direitos individuais e nos termos da lei, bem como o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva.
(MORAES, 1997, P.118)

De forma subjetiva, a capacidade econômica apenas se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo.

2.1.5 - Princípio da Indelegabilidade da Competência Tributária

A competência tributária confiada a uma entidade federativa não pode ser delegada, o que pode ocorrer é que a entidade legitimada a instituir o tributo o faça e depois passe adiante tão somente a capacidade para ser sujeito ativo.

Atendendo desta forma o disposto no artigo 7º do Código Tributário Nacional: "A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de

arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária conferida por uma pessoa jurídica a outra".

2.2. PODER X DEVER DE TRIBUTAÇÃO

A ideia do poder de tributar como imposição de um dever pelo estado aos indivíduos perdurou por um longo período. Sintetizava-se na ideia de "transferência de dinheiro das pessoas privadas, submetidas ao poder do estado, para os cofres públicos". Desta maneira, sustentava-se que o estado havia o domínio de retirar da esfera privada qualquer manifestação de riqueza ou rendimento, sob nenhum argumento ou aviso prévio. O poder do estado exteriorizava-se mediante a coação tributária sobre os indivíduos.

As ideias trazidas acima contribuem a fim de se perquirir os fundamentos que legitimaram ou legitimam a tributação e que contribuem para uma aversão da sociedade ao pagamento dos impostos, pois foi sempre tido como algo coercitivo e indiscutível, e não como meio de realização de valores sociais. "É um fato cultural, histórico, desconfiar do Estado e ver a arrecadação dos impostos como "subtração", ao invés de contribuição a um Erário comum." (SACCHETO, 2005, P.11)

É esse dever de solidariedade – genérica – que permeia todo o ordenamento jurídico constitucional e irradia os seus efeitos para todo o sistema jurídico, em especial, ao direito tributário. "[...] a tributação deixa de ser mero instrumento de geração de recursos para o Estado, para se transformar em instrumento que – embora tenha este objetivo mediato – deve estar em sintonia com os demais objetivos constitucionais que, por serem fundamentais, definem o padrão a ser atendido" (GRECO, 2005, P.177)

Pelo fato do estado brasileiro ser um estado fiscal, e não um estado tributário, o estado tributa manifestações de riqueza daqueles que possuem maior poder tributário para assim redistribuir para aqueles que não detêm de recursos suficientes, sendo assim fundado em valores maiores.

Já o dever de honrar com os pagamentos dos impostos cabe a todos os contribuintes, pois os devidos pagamentos arcam com as despesas estatais se tornando indispensável a partir do momento em que se deu o convívio em uma sociedade organizada.

[...] a instituição ou não de deveres fundamentais repousa, em larguíssima medida, na soberania do estado enquanto comunidade organizada, soberania que não pode, todavia, fazer tábua rasa da dignidade humana, ou seja, da ideia da pessoa humana como princípio e fim de sociedade e do estado [...]
(NABAIS, 1998, P.61)

Os direitos sociais a prestações, ao contrário dos direitos de defesa, não se dirigem à proteção da liberdade e igualdade abstrata, mas, sim, como já assinalado alhures, encontram-se intimamente vinculados às tarefas de melhoria, distribuição e redistribuição dos recursos existentes, bem como à criação de bens essenciais não disponíveis para todos os que dele necessitem.

(SARLET, 2006, P.298)

Tal solidariedade social, se dá ao compreender que não tem como isolar o estado da sociedade, e sim deve-se aliá-los na busca de um bem comum. Onde se deve reconhecer a categoria autônomas dos direitos fundamentais, na qual se inclui o dever fundamental de pagar impostos.

3. ANÁLISE TRIBUTÁRIA DE GOIÁS

Para que se compreenda como funciona o sistema tributário no estado de Goiás, devemos considerar como de fato é realizada tal cobrança. No Brasil, a base de cálculo dos tributos se conceitua como uma determinada grandeza econômica sobre a qual incide uma alíquota para resultar no valor a ser pago deste tributo, o Código Tributário Nacional especifica para cada tributo uma base de cálculo distinta.

Conforme previsão no artigo 24 em seu inciso I da Constituição Federal, compete não somente a União e ao Distrito federal como também aos Estados legislar sobre o direito tributário redação dada em conjunto com a lei 13.874 de 2019. Dispõe sobre o sistema tributário do Estado de Goiás a lei Nº 11.651 de 26/12/199, que regula e estabelece a forma como deve ser cobrado os tributos de sua competência, descrevendo e estabelecendo assim quais são estes impostos informando sua forma de incidência.

Conforme descrito no artigo 3º, os tributos estaduais são os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria e a contribuição previdenciária. Cujo a natureza específica de cada tributo será determinada pelo fato gerador das respectivas obrigações. Os impostos são um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma circunstância independente de qualquer atividade estatal específica, concernente ao sujeito passivo.

Em seu artigo 5º, encontramos de fato as definições dos impostos de competência estadual.

São os seguintes os impostos estaduais:

I - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

II - Imposto sobre a Transmissão Causa mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD; (Redação dada ao inciso pela Lei nº 13.772, de 28.12.2000)

III - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA;
(<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=127513-09/05/2022>)

As taxas de contribuição, também são uma forma de tributo que são cobradas em razão do poder de polícia ou pela utilização ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Como objeto de estudo o ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), e o IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) se fazem presentes de forma corriqueira no Estado.

O ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), de competência dos Estados e do Distrito Federal, é a principal fonte de arrecadação do Governo do Estado de Goiás. O valor da alíquota do ICMS modifica de estado para estado, porém a maior parte dos estados utiliza uma alíquota de 17% do preço da mercadoria. O ICMS é pago de maneira indireta, pois já está compreendido nos preços dos produtos.

O imposto é devido por qualquer pessoa ou empresa que realize atividade que caracterize ação comercial, operações de circulação de mercadorias (venda, transferência, transporte, entre outros) ou serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e comunicações. Algumas atividades são isentas da cobrança de ICMS, definida na Legislação Tributária Estadual.

O Estado de Goiás adota a cobrança de alíquota padrão de 17%, porém vale ressaltar que este valor é um padrão que geralmente é seguido pela maioria dos Estados, sendo necessário identificar a alíquota a ser cobrada de cada produto específico, pois há uma alteração de percentual a depender do produto.

O exemplo a ser observado é o valor cobrado sobre o valor do combustível, fato que tem interferência direta no bolso da população. O preço dos combustíveis é calculado desde o governo Michel Temer (MDB) de acordo com o preço do barril do petróleo no mercado internacional. Além disso, entram na conta, os custos de distribuição e margem de lucro. A Secretaria de Economia aponta ainda que a alíquota praticada em Goiás está dentro da média nacional, que vai de 24% a 34%, com valores menores que Rio de Janeiro, Piauí, Maranhão e Minas Gerais.

Vale ressaltar que há praticamente dois anos o mundo sofreu com o avanço da pandemia da Covid-19 que fez com que o Governo federal se adequasse a novas formas de cobrança e aplicação de algumas obrigações tributárias, estendendo assim aos estados e municípios algumas formas visando minimizar os impactos causados pela pandemia.

Outro imposto de competência estadual é o IPVA. sigla de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, um imposto estadual com o objetivo

de arrecadação sobre os automóveis, independe de qual tipo de veículo for (motos, carros, ônibus, caminhões, etc.)

O IPVA é um imposto que somente os Estados e o Distrito Federal têm competência para instituí-lo, não possui relação com o governo federal. A arrecadação é feita por cada estado, sendo que por norma, metade do total arrecadado é destinado ao próprio estado e a outra metade pertence ao município onde o veículo foi registrado.

A alíquota do IPVA varia em cada estado (entre 1% e 6%), é determinado com base valor do veículo calculado pela tabela FIPE (Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas). O IPVA pode ser pago à vista ou em parcelas, cada estado define o valor da alíquota, as datas e as opções para o pagamento.

As alíquotas do IPVA cobradas no estado de Goiás, são: 1,25% para ônibus, micro-ônibus, caminhão, veículos aéreos e aquáticos, utilizados no transporte coletivo de passageiros e de carga, isolada ou conjuntamente; 2,5% para motocicleta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo, motoneta e automóvel de passeio com potência até 100 cv; 3,75% para veículo terrestre de passeio, jipe, picape e camioneta com cabine fechada ou dupla, veículo aéreo, veículo aquático e demais veículos não especificados.

Há de se observar que são isentos da cobrança de IPVA alguns veículos.

Art. 94. É isenta do IPVA a propriedade dos seguintes veículos:

I - máquina e trator agrícolas e de terraplenagem;

II - Aéreo de exclusivo uso agrícola;

III - destinado exclusivamente ao socorro e transporte de ferido ou doente;

IV - Fabricado especialmente para uso de deficiente físico ou para tal finalidade adaptado, limitada a isenção a 1 (um) veículo por proprietário;

V - O ônibus ou micro ônibus de transporte coletivo urbano, que tenha rampa ou outro equipamento especial de ascenso e descenso para deficiente físico;

VI - De aluguel (táxi), dotado ou não de taxímetro, destinado ao transporte de pessoa, limitada a isenção a 1 (um) veículo por proprietário;

VII - de combate a incêndio;

VIII - locomotiva e vagão ou vagonete automovidos, de uso ferroviário;

IX - Embarcação de pescador profissional, pessoa natural, por ele utilizada na atividade pesqueira com capacidade de carga até 3 (três) toneladas, limitada a isenção a 1 (uma) embarcação por proprietário;

X - Os veículos com 15 (quinze) anos ou mais de uso.

§ 1º Cessado o motivo ou a condição que lhe der causa, cessa a isenção.

§ 2º A isenção deve ser previamente reconhecida pela administração tributária, conforme dispuser o regulamento.

(Lei nº 13.772 de 28/12/2000 - Estadual - Goiás - LegisWeb-09/05/2022)

O contribuinte do IPVA é o adquirente ou remetente do veículo em relação ao fato gerador anterior ao tempo de sua aquisição.

3.1. DIVERGÊNCIAS DOCTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAIS

Compreende como diferença entre os entes da federação não em relação à existência de hierarquia, mas sim ao estabelecimento de competências específicas, isto é, campos de atuação exclusivos fixados pela Constituição.

Em nome desta autonomia, tanto a União como os Estados-membros podem, nos assuntos de sua competência, estabelecer prioridades. Melhor dizendo, cada pessoa política, no Brasil, tem o direito de decidir quais os problemas que deverão ser solvidos preferencialmente e que destino dar a seus recursos financeiros. É-lhes permitido também exercitar suas competências tributárias, com ampla liberdade.
(CARRAZA, 2005, p. 139)

A imputação de responsabilidade por fatos geradores presumidos tem sido, desde sua iniciação no sistema jurídico brasileiro, artefato de contestação por diferentes estudiosos, que destacam a ofensa desse mecanismo frente aos postulados constitucionais orientadores da tributação.

Um dos principais contextos apresentados, em oposição ao estabelecimento de presunções para cobranças antecipada, diz respeito ao fato de tal sistemática ser contrária ao fenômeno do nascimento das relações jurídico tributárias.

A presunção é o resultado de um processo lógico, mediante o qual do fato conhecido, cujo existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável [...]. Supor que um fato tenha acontecido ou que a materialidade tenha sido efetivada, não é o mesmo que tornar concreta sua existência, de modo a conferir legitimidade à exigência tributária.
(MELO, 2003, p. 139-140)

Tanto esses fatos presumidos não são geradores de nada, que sua ocorrência não faz nascer obrigação tributária nenhuma. A obrigação tributária surge com o fato que a gera e é extinta com o pagamento do tributo embora tal extinção talvez seja condicionada à ocorrência das operações seguintes.
(COSTA, São Paulo, v. 2, nov. 1995. p. 89)

Acompanhando essa mesma linha de raciocínio, Ives Gandra da Silva Martins alude à inconstitucionalidade da Emenda nº 03/93. Argumenta o doutrinador que esta não poderia ter permitido a criação de exigências tributárias antes da completa subsunção de fato à hipótese de incidência prevista em lei:

[...] não há como, pois, compaginar tal situação com o princípio da estrita legalidade tributária que exige para cada obrigação tributária um fato gerador real, concreto, factível, presente. Sendo tal princípio um direito e uma garantia individuais, à evidência, o § 7º do artigo 150 sequer poderia ter sido objeto de emenda constitucional [...].

(MARTINS, Ives Gandra da Silva. ICMS e substituição tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 2, p. 92)

Não obstante as oposições doutrinárias exibidas, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do instituto da substituição tributária progressiva, firmando tese no sentido de que tal regime de arrecadação antecipada, como medida de política fiscal, sempre fora compatível com o texto constitucional, inclusive antes da edição da EC nº 03/93.

Uma vez pacificada pelo STF a questão do uso de fatos geradores presumidos, um segundo ponto passou a ser enfatizado por muitos tributaristas contra a legitimidade da substituição tributária progressiva, no que se refere à fixação de uma base de cálculo estimada para fins de exigência antecipada.

Isso porque, ante de uma antecipação do recolhimento tributário, não é possível ter certeza de que o valor antecipadamente estimado para compor base de cálculo irá condizer, necessariamente, com o real montante devido no momento de realização do fato imponible futuro. José Eduardo Soares de Melo e Leandro Paulsen assinalam que, na substituição tributária progressiva, a imprevisibilidade em relação à ocorrência dos fatos causadores dos tributos, e por conseguinte, do valor de suas respectivas bases de cálculo, põe em risco a segurança das relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e os contribuintes.

A tributação por meio de impostos é informada pelo princípio da capacidade contributiva, segundo o qual cada pessoa somente poderá vir a ser compelida a pagar impostos na medida de suas forças econômicas, visando a proteger os hipossuficientes e assegurar o direito de propriedade, considerado pela ordem jurídica como direito individual fundamental. Tal aferição somente poderá ser levada a efeito mediante a mensuração das reais proporções do fato tributado, quando ocorrido efetivamente no mundo fenomênico, não com espeque em presunção.

(CHIESA, Clélio. ICMS: a denominada substituição tributária "para frente". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). Doutrinas Essenciais Direito Tributário: Impostos Estaduais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. 4 v. p.392.)

A base de cálculo de um tributo, deve nutrir uma correlação lógica com o aspecto material de incidência do mesmo, a fim de se garantir que a arrecadação recaia efetivamente sobre a realidade econômica do contribuinte, e não meramente sobre valores estimados pelo Fisco. Destaca-se que a cominação de que o contribuinte recolha tributos, em especial impostos, com base justamente na riqueza que irá ser manifestada pela prática do fato gerador previsto na norma tributária, e não apenas em meras presunções, decorre do próprio princípio constitucional da capacidade contributiva.

Entende a doutrina, desse modo, que não seria admissível utilização de uma base de cálculo presumida dissociada da realidade do fato jurídico tributável.

3.2. ANÁLISE DOS ÚLTIMOS 5 ANOS NO ESTADO DE GOIÁS

Resta salientar que tal análise se deu com base em dados consultados em jornais locais, buscou-se conhecer quais foram as medidas tomadas pelo atual governo frente a cobrança dos impostos de competência estadual no decorrer dos últimos 5 anos.

Não há como realizar tal análise sem citar a pandemia da COVID-19. Resta salientar que tal análise se deu com base em dados consultados em jornais locais, a forma como foi conduzido este período que assolou não somente o Estado de Goiás como também o mundo todo, presenciamos desde limitações quanto ao número de pessoas em determinados ambientes como lockdown como medidas mais drásticas adotadas em determinados momentos.

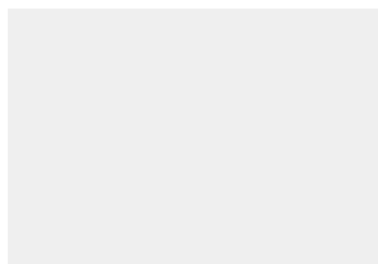
No Estado de Goiás não foi diferente, o combate à pandemia se tornou inevitável, pois várias vidas foram perdidas com o avanço do vírus e suas diversas variantes, tais medidas adotadas afetaram diretamente todos os cidadãos e respectivos contribuintes da máquina estatal, onde algumas medidas foram tomadas algumas até questionáveis em determinados momentos mais na visão dos gestores necessárias.

Governo de Goiás reduz ICMS do setor alimentício de 10,2% para 7%

Corte na alíquota de ICMS proporciona alívio aos empresários do setor e reflete no preço da alimentação fora de casa

Em 05/06/2018 18:50

O governo de Goiás determinou a redução da alíquota do ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) do setor alimentício de 10,2% para 7%. A alteração foi estabelecida por meio do Decreto 9.236/2018, que será publicado no suplemento do Diário Oficial do dia 30 de maio, com efeito retroativo ao dia 1º de junho. O corte na alíquota de ICMS deve



IPVA deve ficar mais barato em Goiás em 2020; confira o calendário de pagamento

Imposto deve ficar 3,44% mais barato no Estado ano que vem. Pagamento do IPVA poderá ser feito uma parcela ou dividido em até três vezes

Em 19/12/2019 17:41



Estados como Rio de Janeiro, Piauí, Maranhão e Minas Gerais cobram maior ICMS que Goiás

Último aumento de ICMS dos combustíveis em Goiás foi feito por Marconi Perillo

18/08/2021, às 11:27 · Por Redação



A gestão de Ronaldo Caiado (DEM) não aumentou o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre os combustíveis nessa gestão, muito menos pratica a carga tributária mais alta do país sobre esses produtos. O último aumento ocorreu em 2016 e foi assinado por Marconi Perillo (PSDB), governador à época.

Em relação à gasolina a alíquota do ICMS aplicada está em vigor desde janeiro de 2016, e é de 30%. Está dentro da média nacional, que vai de 25% a 34%, sendo, inclusive, menor do que Estados como, por exemplo, Rio de Janeiro, Piauí, Maranhão e Minas Gerais.

ICMS da gasolina não aumentou, mas a base de cálculo sim

Saiba como é composto o preço que você paga de gasolina no posto

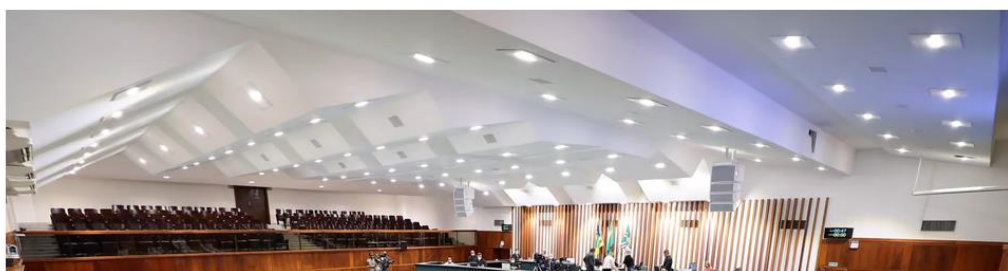
Em 19/08/2021 15:30



Governadoria propõe projeto que facilita negociação de impostos

Texto deve ser votado na semana que vem, junto com a Lei Orçamentária Anual (LOA) e outras matérias

Em 16/01/2021 14:20



Claro que não podemos limitar nosso estudo e entendimento ao sistema tributário estadual e suas devidas cobranças a somente este período, mas foi fator de extrema relevância neste período, e merece sua devida atenção. No início da pandemia as medidas adotadas restam salientar que tal análise se deu com base em dados consultados em jornais locais, a forma como foram adotadas merecem destaque tanto a redução do ICMS no ramo alimentício em determinado momento como a subida do valor do combustível.

Com os dados analisados, e a temática proposta pelo trabalho aqui exposto, observou-se que nestes 5 anos em análise no estado de Goiás não houve aumento significativo na cobrança das alíquotas de impostos, porém o que houve alteração foram a base de cálculo dos produtos que nada mais é o elemento que confere o gênero jurídico do tributo, é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência com a finalidade de fixar o critério para determinação do quanto devido nas obrigações tributárias concretas.

CONCLUSÃO

Em virtude dos fatos mencionados no decorrer da pesquisa realizada, a composição e apresentação dos dados se deu com a introdução ao estudo das alíquotas de impostos como sua definição e posteriormente definição dos tributos e suas espécies, onde se fez necessária uma análise histórica do sistema tributário nacional.

Dessa forma surge a necessidade de compreensão das limitações ao poder de tributar que estão previstos na Constituição Federal de 1988, e seus respectivos princípios. Tais indagações levaram a necessidade de se compreender a diferença entre o poder e o dever de tributar.

Levando em conta tudo que foi observado no decorrer do trabalho, surgiu a necessidade de realizar uma análise mais a fundo quanto ao sistema tributário que vigora no estado de Goiás, conforme suas previsões legais e leis vigentes que instituem a cobrança de tais imposições tributárias no estado. Onde os métodos utilizados foram desde a análise do sistema tributário nacional e o estadual como conhecimento de juristas a respeito do assunto.

Levando a conclusão que de fato não foram observados aumentos significativos nas alíquotas de impostos no decorrer destes 5 anos, mas sim na base de cálculo na incidência dos impostos estaduais. Onde a base de cálculo sofreu alteração dos constantes aumentos no valor dos produtos, sejam eles em decorrência da pandemia que o nosso país ultrapassou como interferências até mesmo fora dele.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Paulo Ayres. Tributos. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/276/edicao-1/tributos> Acesso em 11 nov. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 15 mar. 2022

BRASIL. Banco Central. Ato conjunto TST/CSJT nº.13 de 04/06/2007. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=12751>. Acesso em: 15/03/2022.

BRASIL. **Lei 13.874 de 20 de setembro de 2019**. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nºs 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada nº 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências. Publicada em 20 de setembro de 2019. DOU p. 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13874.htm#art1 Acesso em 16 mar. 2022

CASSONE, Vitorio, **Direito Tributário Atualizado Pela Nova Constituição**, São Paulo, Editora Atlas, 3ª edição, 1991, p.57

COSTA, Alcides Jorge da. ICMS e substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 2, nov. 1995. p. 89.

COSTA, Francisco. **ICMS da gasolina não aumentou, mas a base de cálculo sim**. 19/08/2021. Disponível em: <https://www.maisgoias.com.br/icms-da-gasolina-nao-aumentou-mas-a-base-de-calculo-sim> Acesso em 10 mai. 2022

GOIÁS. **Lei 11651 de 26/12/1991**. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. Publicada no DOE GO 26 dez 1991. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=127513> Acesso em 15 mar. 2022

GOIÁS. Lei 12.972 de 27/12/1996. Altera o Código Tributário do Estado de Goiás. Publicado no DOE GO em 30 dez 1996. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=127553> Acesso em 15 mar. 2022

GOIÁS. Lei 13.772 de 28/12/2000 . Altera a Lei nº 11.651/1991, Código Tributário do Estado de Goiás. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=127667> Acesso em 19 abr. 2022

GONÇALVES, J. A. Lima. **Isonomia na norma tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 37

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. *In: Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 177.

LIMA, Emanuel Marcos e Rezende, Amaury Jose Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações** (Campo Grande) [online]. 2019, v. 20, n. 1 [Acessado 24 Maio 2022] , pp. 239-255. Disponível em: <<https://doi.org/10.20435/inter.v0i0.1609>>. Epub 08 Abr 2019. ISSN 1984-042X. <https://doi.org/10.20435/inter.v0i0.1609>. Acesso em 09 set. 2021

MARTINS, Ives Granda, **O Sistema Tributário Nacional Na Constituição de 1988**, São Paulo, Editora Saraiva, 3ª edição, 1991, p. 01.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. PARA UMA COMPREENSÃO HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL DE 1988. Trabalho publicado nos **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza** - CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf> Acesso em 09 set. 2021

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 2003, p.139-140.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.118

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p.100.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional**. Tese de doutoramento apresentada à Universidade Estadual de Campinas par o concurso de livre-docência na área de Economia Brasileira do Departamento de História Econômica do Instituto de Economia. Biblioteca Central. 1992. p. 20.

PIAGENTINI, Julia Martins Teixeira. **Substituição Tributária Progressiva no ICMS: uma análise acerca da pretensão restituidora nos casos de pagamento antecipado a maior**. Monografia. Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://1library.org/article/cr%C3%ADticas-doutrin%C3%A1rias-%C3%A0-cobran%C3%A7a-antecipada.y9dvg3vq> Acesso em 19 abr. 2022

PINHEIRO, Eduardo. **Preço dos combustíveis: 2 projetos de lei pretendem alterar alíquotas do ICMS na Alego** (maisgoias.com.br). 18/08/2021. Disponível em: <https://www.maisgoias.com.br/preco-dos-combustiveis-2-projetos-de-lei-pretendem-alterar-aliquotas-do-icms-na-alego/> Acesso em 19 abr. 2022

PINHEIRO, Eduardo. **Redução do ICMS em Goiás: oposição faz pressão para mudança das alíquotas na assembleia**. Disponível em: <https://www.maisgoias.com.br/reducao-do-icms-em-goias-oposicao-faz-pressao-para-mudanca-das-aliquotas-na-assembleia/> Acesso em 10 mai. 2022

SACCHETO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. *In: Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 11.

SIMONSEN, R. C. **História econômica do Brasil (1500-1820)**. 6. ed. São Paulo: Companhia Editora nacional, 1969.