

1. INTRODUÇÃO

Este contexto, chamado custo Brasil inserido na economia do país, que é a carga tributária elevada, isso torna um dos aspectos negativos no desenvolvimento econômico e social do país. Essa alta carga de tributos inseridos no setor produtivo e de consumo. Onde a principal fonte de custeio do Estado é a receita tributária, que serve para pagamento de suas despesas e investimentos públicos. Entretanto, qual o imposto que mais contribui para essa arrecadação?

Importante salientar que, a arrecadação é cada vez maior, porém o Estado não retorna essa arrecadação na forma de bem estar social de maneira satisfatória e adequada a sociedade. O Estado Democrático de Direito é constituído no sistema na tripartição de poderes, onde o legislativo tem a competência para instituir normas de maneira justa e equilibrada, de modo que preserve a função social da empresa e a economia do País.

Dessa forma, O Estado e as empresas devem agir em conjunto, ter o mesmo ideal interação e formação de uma sociedade mais justa e igualitária, produzindo riquezas e distribuindo rendas, quando o Estado cria uma norma deve oferecer as condições necessárias para que elas produzam efeitos positivos nos negócios jurídicos. Segundo Fábio Ulhoa Coelho (2005, p. 26), que “Não poderia, em outros termos, a ordem jurídica conferir uma obrigação a alguém, sem, concomitantemente, prover os meios necessários para integral cumprimento dessa obrigação”.

Diante do cenário econômico mundial o Brasil tem uma das cargas tributárias mais elevadas e complexas do mundo, isso é um fator negativo para a produção e o consumo, com isso retarda cada vez mais o desenvolvimento do País.

Quando Alfredo Augusto Becker escreveu o maravilhoso livro *Carnaval Tributário*, acredita-se que ele esperava com sua obra fazer apenas um alerta, chocar a opinião pública e ver as coisas melhorarem. Creio que ele também acreditava que não ficaria pior do que estava. Mas ficou. A obra dele foi escrita quando o Direito Tributário já beirava o caos, mas ainda tinha muitas esperanças!

De acordo com pesquisa realizada pela FGV/LIDE em 01 de setembro de 2011, 66% do empresariado avaliam que a reforma tributária é a mais importante a ser realizada pelo governo. Mas, o que os brasileiros esperam de uma reforma fiscal?

Portanto, na primeira seção foram introduzidas as visões sobre o conceito teórico de tributos pela lei, pelos doutrinadores e sob a ótica Constitucional. Na segunda seção mostra a discussão sobre as espécies tributárias entre o código Tributário Nacional, os doutrinadores e o guardião da Constituição Federal o STF. Na terceira seção, trata-se dos aspectos gerais do imposto, tais como: a aplicação da regra-matriz de incidência, a previsão Constitucional da não-cumulatividade, as características dos impostos indiretos, a forma de distribuição do imposto e os princípios gerais consagrados no Direito Tributário. Na quarta seção trata da guerra fiscal: benefícios fiscais e isenções fiscais, a disputa pelo Imposto entre os Estados pelas vendas na Internet, a segurança jurídica, os impactos da reforma tributária e o imposto de maior potencial de arrecadação. Na quinta seção, as considerações finais do assunto são expostas.

2. OS CONCEITOS DE TRIBUTOS

Fazendo um entrelaçamento para formar um conceito básico de tributo, faz necessário buscar amparo sob a ótica Constitucional, na lei e na doutrina, assim podemos chegar às seguintes definições de tributos:

Na lei o art. 3º do Código Tributário Nacional, assim define tributo:

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

Dessa forma, também é o entendimento do doutrinador, como preleciona Paulo de Barros Carvalho, em seu conceito de tributo:

É toda contribuição pecuniária compulsória: pecuniária refere-se a dinheiro, e compulsória, a obrigação. A contribuição é um ato de pagamento. Independente do interesse do sujeito passivo, que deve efetivá-la, ainda que contra seu interesse.

Que não constitua sanção ao ato ilícito: por exemplo, multa de aplicada a não entrega de uma obrigação acessória ao fisco, são multas decorrentes de crimes. Isso não é tributo, é uma penalização pelo cometimento de ato contrário à norma.

Instituída em lei: a origem do tributo. Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude da lei, é o cânone da legalidade inscrito peremptoriamente no art. 5.º, II, CF/88. “Não há tributo sem lei anterior que o defina”.

Cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada: é o ato vinculado (obrigatório) do administrador público. Há um procedimento comum para todos os inadimplentes, operando com critérios subjetivos nos casos concretos (2008, PP 25-26-27).

Diante dessa e de outras questões apontadas, para o doutrinador ATALIBA, em seu conceito de tributo traz um elemento a mais descrito abaixo:

Em moeda ou cujo valor nela se possa se exprimir: não se trata de obrigação de fazer. A lei diz que o pagamento é em dinheiro, mas há opção diversa “cujo valor possa nela se exprimir”. No código tributário nacional não está mencionado outra forma de pagamento exigem a quitação do tributo em dinheiro, porém, existem outras formas de pagamento no ordenamento jurídico. (2007, p. 32).

Assim, a dação em pagamento é um instituto jurídico, e pode ser utilizado somente em juízo, durante uma execução após a tentativa de receber o tributo em dinheiro, ou quando há interesse da administração pública nos bens do devedor, essa modalidade de extinção da obrigação tributária feita pelo contribuinte devedor.

Por sua vez, não tenha o constituinte se preocupado em fornecer um conceito expresso de tributo, não há dúvida, vez que presente no texto Constitucional de forma implícita, o que não desqualifica sua fundamental importância para a configuração do sistema tributário moldado pela CF/88. Essa é a conclusão de Demetrius Nichele Macei:

A existência de conceito legal, porém, não impede a construção de conceito constitucional do tributo, na medida em que os princípios e regras inseridos na Constituição, por si mesmos, já orientam o aplicador do Direito na obtenção de uma definição do tributo. Nem poderia ser diferente. Na remota hipótese de que, algum dia, o conceito legal de tributo venha a ser revogado por Lei Complementar, o legislador ordinário não ficaria, e nem poderia ficar, sem referência¹.

¹ MACEI, Demetrius Nichele. A Verdade Material No Direito Tributário: a cidadania fiscal administrativa e judicial. São Paulo, SP: Malheiros Editores, 2003, p. 94.

Dessa forma, temos vários conceitos de tributo, Autores formando o conceito a partir do CTN, outro levando em consideração ao CTN, mas incorporando um elemento de Direito Civil, o ultimo trouxe um conceito implícito sob a ótica da CF/88.

2.1 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

O Código Tributário Nacional² dispõe a existência de três espécies de tributos. Contudo, já está pacificado o entendimento no STF³ que tributos possuem cinco espécies, ficando assim composto os tributos:

- a) Imposto;
- b) Taxa;
- c) Empréstimo compulsório;
- d) Contribuição social;
- e) Contribuição de melhoria.

Desta forma, a relação jurídica tributária nasce em decorrência do princípio da legalidade. Onde o sujeito ativo é sempre o Estado e o sujeito passivo é o contribuinte de fato ou de direito, dessa relação jurídica nasce duas obrigações: a principal que é o pagamento, enquanto a segunda obrigação é a acessória, que consiste em informar as operações ao Fisco, que tem por finalidade validar o fato gerador sobre a incidência do tributo.

Assim, preleciona os doutrinadores, entre eles, Hugo de Brito Machado explica:

A relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular em crédito. [...]. A obrigação tributária é uma obrigação legal por excelência. Decorre diretamente da lei, sem que a vontade interfira com o seu nascimento. A lei cria o tributo e descreve a hipótese em que o mesmo é devido. (2003, p.110)

² O Código Tributário Nacional em seu artigo 5º, menciona como espécies de tributos: impostos taxas e contribuições de melhoria.

³ Após apreciação do Supremo Tribunal Federal, pacificou o entendimento através do Recurso Extraordinário nº 146.133-9/SP. Relator: Ministro Moreira Alves. Diário de Justiça 06 de novembro de 1992. Entendimento pacificado, as espécies tributárias são as da teoria quinquipartida.

É veado ao Estado a forma de confisco de propriedade por falta de pagamento de tributo, isto está previsto na Constituição Federal, também disposto pela súmula 323, do STF “é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributo”.

3 ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO

O Imposto no qual está sendo investigado, tem sua previsão na Constituição cabe à norma infraconstitucional disciplinar os fatos geradores, através de lei complementar (art. 146)⁴, que, no caso, encontrou ainda o reforço do art. 155, §2º, XII⁵, exigindo uma coerente lei de maioria absoluta. Por tais dispositivos, o constituinte originário trouxe ainda outra função à lei complementar, destacando aquela necessidade de normas gerais de ligação, inclusive para os fins da legislação tributária.

Não se pretende aqui explicar todas as funções da lei complementar desse imposto, mas, tão somente, sua missão quanto à definição do seu fato gerador e os problemas que já advém do exercício desta conceituação. Por óbvio, não há máxima liberdade nesta tarefa, eis que a sistematização existente estabeleceu, a priori, matrizes diretivas.

Diante da previsão legal: Art. 155, II, § 2º e 3º da CF/88; Decreto-Lei nº 406/68 e da Lei Complementar nº. 87/96, sem olvidar do período de transição entre a Constituição de 1988 e a inserção da atual LC 87/96 no ordenamento, em que vigorou o Convênio dos Estados nº. 66/88, suas modificações sucessivas.

⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, 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;

⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - cabe à lei complementar: (...).

3.1 A APLICAÇÃO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA NO IMPOSTO

Todos os tributos previstos no atual sistema tributário nacional apresentam elementos que são essenciais à sua compreensão. Sem eles não há como identificar a natureza jurídica das relações existente entre os sujeitos ativos e passivos, assim como a subsunção do fato a norma e sob o âmbito da Constituição Federal. No presente trabalho, a atenção a este elemento específico da regra-matriz de incidência tributária a esse imposto, no qual tem a dizer sobre esse imposto ao qual é ligada, segundo Paulo de Barros Carvalho⁶, sua existência é uma exigência constitucionalmente obrigatória:

Hipótese (descriptor):

1) Critério Material: ser produtor, industrial ou comerciante, cuja habitualidade faça circular/traditar negócios e riquezas de mercancia; prestador de serviços de transporte extra municipal e de comunicação; simples importador por qualquer operação/prestação iniciada no exterior ainda que destinada ao ativo fixo ou bem de consumo.

2) Critério Espacial: esse imposto assume feição nacional, por isso o mesmo tem sua incidência em todo território da União para os que transacionam mercadorias ou efetivam prestação de serviços, cabendo à individualização das operações/prestações conforme a competência territorial de cada estado federado, bem como ao regime de operações de intercâmbio entre os estados para o efeito da não cumulatividade.

3) Critério Temporal: o momento em que se realiza, totalmente, o fato social de mercancia ou prestação de serviços desenhados na hipótese normativa de incidência tributária, fazendo surdir o liame abstrato entre as pessoas obrigadas em direitos e deveres correlatos.

Consequência (prescritor):

1) Critério Pessoal:

Sujeito Ativo: Estados federados e o Distrito Federal;

Sujeito Passivo: qualquer pessoa, física ou jurídica, que pratique atos de circulação de mercadorias com habitualidade e destinação de mercancia; que preste serviços de transporte ou de comunicação; simples importador de bens ou serviços.

2) Critério Quantitativo:

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 20ª. Edição, Revista, São Paulo: Saraiva 2008, p.p. 312 a 370.

Base de Cálculo: o valor da operação de circulação de mercadorias, o valor da prestação de serviços, o valor do bem ou serviço importado com os acréscimos legais, observado o princípio da não-cumulatividade e o regime desta operação entre os estados.

Alíquota: variável, de acordo com a base de cálculo, com a operação ou prestação. O regime de alíquotas entre os estados é fixado pelo Senado, não sendo permitido percentual abaixo do mínimo, tampouco acima do máximo.

Ademais, na falta de um dos elementos da regra matriz de incidência em qualquer imposto torna-se inconstitucional sua cobrança, a exigência do imposto pelo sujeito ativo da obrigação tributária.

3.2 A PREVISÃO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Entretanto, se por um lado o constituinte acertou em dispor sobre a não-cumulatividade no texto constitucional, por outro lado errou ao não estabelecer claramente suas regras. Este silêncio, no entanto, não indica que o legislador tem liberdade para disciplinar livremente o tema, porquanto a mera menção a não-cumulatividade denota a existência de certos preceitos.

Entre eles, às previsões dos artigos 155, §2º, e 153, §3º, inciso II, da Constituição Federal, para extrair o conceito constitucional da não-cumulatividade, muito embora reconheçamos desde já que a sistemática não cumulativa do ICMS e IPI, que utiliza o método “imposto contra imposto”.

De acordo com referidos dispositivos, a não-cumulatividade é o princípio constitucional que garante ao contribuinte o direito de compensar em cada operação o montante de IPI e ICMS relativo às operações anteriores.

Diante desse princípio o ICMS e o IPI é a desoneração da circulação de mercadorias e industrialização de produtos, razão pela qual esses impostos (ICMS e IPI) incidem apenas sobre o valor agregado às mercadorias e produtos ao longo das várias etapas da cadeia econômica. No entendimento de José Eduardo Soares de Melo, que assim conclui:

Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade (2004, p. 210)

Ora, se o valor constitucional é desonerar o preço das mercadorias pela extinção do efeito cascata dos impostos, então fica claro que “desoneração” é a palavra-chave do conceito de não-cumulatividade que se extrai da Constituição Federal.

3.3 AS CARACTERÍSTICAS DOS IMPOSTOS INDIRETOS

Pois, os impostos que incidem sobre o produto e não sobre a renda. Ele é indireto porque ele não leva em conta quanto à pessoa ganha, mas apenas o quanto ela consome. Ao ponto que o imposto de renda, por exemplo, é um imposto direto porque ele incide diretamente sobre a renda da pessoa: quanto maior a renda, maior o tributo, isto é, a relação entre a quantidade de tributo paga e a renda é direta.

Já no caso do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços, que é um imposto indireto, o tributo incide apenas sobre a parcela da renda que é utilizada para o consumo do produto ou mercadoria. Se a pessoa, em vez de comprar, resolve poupar, ela acaba não pagando os impostos indiretos. Por isso, apenas indiretamente ele consegue determinar o tamanho do patrimônio da pessoa. Exemplo disso, uma pessoa que ganha um salário mínimo paga mais imposto indireto de que uma pessoa que ganha mais de um salário.

3.4 A FORMA DE DISTRIBUIÇÃO DO IMPOSTO ARRECADADO

Dessa forma, a distribuição desse imposto é definida pela Constituição Federal, art. 158, IV parágrafo único; e na Lei Complementar nº. 63, de 11/01/90, e na Lei Estadual nº. 5.599, de 24/12/92.

A Constituição impões aos Estados a entregar aos Municípios, 25%, (vinte e cinco por cento) do Imposto total arrecadado; destes, $\frac{3}{4}$ (três quartos), no mínimo, devem ser distribuídos na proporção do valor adicionado pelas operações e prestações realizadas em seus territórios; e $\frac{1}{4}$ (um quarto), no máximo, de acordo com o que dispuser a Lei Estadual.

A Lei Complementar nº. 63 determina que, para obter a memória de cálculo sobre o índice do valor adicionado de cada Município, deve-se considerar a proporção média obtida nos dois exercícios findos aos anteriores ao do exercício da apuração, que é realizada no mês de junho.

No que tange, o Estado do Paraná institui Lei Estadual nº 5.599, de 24/12/92, onde determina que $\frac{1}{4}$ da parcela, ou seja, 25% (vinte e cinco por cento) sejam entregue, de acordo com os seguintes critérios: 15% (quinze por cento) divididos em partes iguais entre todos os Municípios; 5% (cinco por cento), a medida é a relação da população do Município dividida pela população do Estado, e 5% (cinco por cento) segundo a relação território do Município/território do Estado.

3.5 OS PRINCÍPIOS GERAIS CONSAGRADOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

As regras e princípios permitem a aplicação e compreensão do direito constitucional como um sistema aberto. Se o modelo jurídico estivesse formado apenas por regras, estaríamos diante de um sistema fechado, com um ordenamento jurídico exaustivo em todas as situações não alcançando a segurança, com isso impede que novas mudanças na sociedade fossem abarcadas pelo sistema jurídico ficando um modelo obsoleto. Por outro lado, a adoção de um sistema somente composto por princípios não atenderiam aos anseios da sociedade, se aplicar o sistema dessa forma sem levar em consideração a criação de regras precisas, sintetiza a lição do doutrinador que segue: o sistema mostrar-se-ia “falho de segurança jurídica e tendencialmente incapaz de reduzir a complexidade do próprio sistema”. (Canotilho, 1998, p. 1126). Diante dessa, a impossibilidade de constituir-se um sistema formado apenas com princípios ou regras, propõe-se o sistema aberto formado por regras e princípios. No entanto, assim é o entendimento de Demetrius Nichele Macei:

O sistema normativo, as normas são gênero, do qual os princípios e as regras são espécies, ao admitir que os princípios sempre prevaleçam sobre as regras, pois estas encontram seu fundamento, seu alicerce, naqueles. Reconhecemos também maior relevância de alguns princípios sobre outros⁷.

Mas, dentro do contexto jurídico fica evidenciado que um sistema não pode ser formado exclusivamente por regras, nem somente por princípios.

Por essa razão fica constituído um sistema jurídico aberto, formado por regras e princípios, como a forma mais equilibrada, prudente e sustentável na constituição do sistema jurídico brasileiro, para que seja possível acompanhar a constante evolução social, assim como aplicação da justiça no caso concreto.

Na seara Constitucional, cada Estado tem sua legislação própria sobre o ICMS, por isso, há várias alíquotas, vários tratamentos tributários diferenciados, o que, algumas vezes, gera conflitos entre os entes estatais, que denomina a chamada “guerra fiscal”. A unificação dessas normas é um dos objetivos que a reforma tributária pode corrigir.

3.5.1 O Princípio da Legalidade Tributária

Por sua, está consagrado, a nível constitucional, o princípio de legalidade, pelo qual somente a lei com exclusão de quaisquer atos administrativos, tais como decretos, portarias ministeriais, etc. pode determinar que alguém (aí incluídas as pessoas jurídicas, além das pessoas naturais) proceda ou deixe de proceder desta ou daquela maneira. Segundo Roque Antonio Carrazza, a respeito desse princípio, ao entender que:

Bastaria este dispositivo constitucional para que tranqüilamente pudéssemos afirmar que, no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou cumprir um dever instrumental tributário, que não tenham sido criados por meio de lei, da pessoa política competente, é óbvio. Dito de outro modo, do princípio expresso da legalidade poderia extrair o princípio da legalidade tributária. (1986, p. 96)

⁷ MACEI, Demetrius Nichele. **A Verdade Material No Direito Tributário: a cidadania fiscal administrativa e judicial**. São Paulo, SP: Malheiros Editores, 2013. P.115.

Nessa seara, o princípio da legalidade, contido no dispositivo constitucional supra transcrito, seria bastante e suficiente para vincular, à lei, a criação e a cobrança de tributos. Não obstante a isso, o legislador constituinte, visando a dar maior proteção ao contribuinte, não se contentou em submeter à tributação ao já várias vezes aludidas princípio da legalidade, o qual se aplica sobre todo e qualquer ramo do Direito (Civil, Penal, Comercial, Tributário, etc.); muito pelo contrário, fez o legislador constituinte absoluta questão de inserir na Constituição da República duas outras disposições sobre legalidade, só que estas para aplicação específica ao ramo tributário.

Tendo em vista, as duas disposições constitucionais "não é por outro motivo que se tem sustentado que em nosso ordenamento jurídico vigente, mais do que o princípio da legalidade tributária, o princípio da estrita legalidade" (Carrazza, 1986, p. 97).

Assim, ao concluir que a legalidade tributária consiste em tornar obrigatória a lei para instituição e majoração dos tributos e para definição dos elementos essenciais da obrigação tributária, sendo permitido o uso de técnicas legislativas para garantir a aplicação da lei tributária ao caso concreto, assim discorre Demetrius Macei Nichele sobre assunto:

Em matéria tributária, a presunção *hominiss* é de questionável aplicação, em virtude da natureza *ex lege* da obrigação tributária, por sua vez deriva diretamente do princípio da legalidade. Salvo raras exceções, a responsabilidade tributária é objetiva; sua obrigação com o Fisco independe de sua vontade do particular. Apenas naqueles casos em que o dolo, fraude, simulação ou má-fé são determinantes para verificar a ocorrência, ou não, do nascimento da obrigação tributária, esta classe de presunção seria admissível (2013. P.67).

Por sua vez, o princípio em questão não se contém nos quadrantes da Constituição; inversamente como, aliás, não poderia deixar de ser, espalhasse por todo o ordenamento, sendo inclusive encontra na própria definição de tributo, onde é possível tributar ato mesmo ilícito para outros ramos do direito.

3.5.2 O Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária

No que tange o princípio igualdade para Boaventura (1988, p. 100), ressalta a importância de salientar que nenhum princípio jurídico político das sociedades capitalista é isento de contradições e que, por isso, o princípio da igualdade tais como os restantes dos direitos fundamentais, nunca é puramente formal, e um gerador de consequências no mundo fático de tamanha dimensão.

Vale destacar o posicionamento de Humberto Ávila (2010, p. 369), o princípio da igualdade ainda possui concretizadoras do princípio federativo. De acordo com o artigo 151 da Constituição Federal, é vedado à união instituir tributos que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção, contudo passamos por problema de grandes discussões no âmbito jurídicas que é denominada de guerra fiscal, a resolução desse problema é somente mediante uma reforma tributária, enquanto isso um Estado leva vantagens em detrimento de outros. É o chamado de princípio da uniformidade da tributação. Esse princípio tem por finalidade garantir a unidade de federação por meio de uma tributação uniforme. Alguns casos desde já afastados do âmbito de aplicação desse princípio como forma de garantir o mesmo fim, como é o caso da concessão de incentivos fiscais, exemplo disso são as alíquotas de ICMS interestaduais as regiões mais desenvolvida do país a alíquota é 12%, enquanto para os Estados das regiões menos desenvolvidas as alíquotas são 7%.

É importante aduzir que os Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva andam de mãos dadas, ou seja, para que realmente seja respeitado o Princípio da Igualdade Tributária, é necessário que aqueles que tenham igual capacidade contributiva sejam tratados de forma igual, enquanto aqueles que não têm igual capacidade contributiva devem ser tratados de forma desigual. Só assim o Princípio da Isonomia Tributária será realmente efetivo.

3.5.3 O Princípio da Capacidade Contributiva

Assim sendo, o que existe, na realidade, é a presunção de que esse princípio, é quem produz ou tem mais riqueza tem que recolher mais impostos. Assim contribui também para a distribuição de rendas da população e a colaboração da justiça social, como uma garantia constitucional, a esse propósito temos vários doutrinadores, escreve e elucida bem o assunto Roque Antonio Carrazza:

O princípio da capacidade contributiva, que informa a tributação por meio de imposto - hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto que aquele que tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza (...) se for da índole do imposto, ele deverá obrigatoriamente ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. (2005, PP 61-63).

Em análise de justiça e, em especial a justiça fiscal é desconhecer as diferenças entre os contribuintes. Baleiro (2005, p. 200) ensina que “A justiça como igualdade distributiva não se completa apenas no Direito Tributário, mas nas restantes partes do Direito. Deve-se tributar de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”.

Também dando sua contribuição sobre esse princípio, Geraldo Ataliba entende que a capacidade é um conceito que já latente na lei e na jurisprudência, cuja definição e reconhecimento não são difíceis quando ocorre. De toda maneira, a circunstância do texto constitucional tê-lo consagrado de modo explícito (art. 145, § 1º. CF/88).

3.5.4 O Princípio da Seletividade

O princípio da seletividade abrange uma seleção mínima de impostos um deles o ICMS⁸ (impostos proporcionais). Sua função é variar a alíquota de acordo com a essencialidade do bem, nesse sentido são a previsão do art. 48 do Código Tributário Nacional.

Significa que, ao se deparar com um bem de maior essencialidade, a alíquota será menor e, pela lógica, se for o bem de menor essencialidade, a alíquota é maior. Tais incidências são consideradas para os tributos indiretos, isto é, os que pagam verdadeiramente esse imposto mesmo de forma indireta o consumidor final. Com isso, as técnicas do princípio da seletividade visam promover e formar uma paridade fiscal, contendo o efeito negativo provocado por esse imposto indireto.

A grande questão por parte da doutrina é quanto à classificação do ICMS, no que tange a seletividade ela é obrigatória ou é facultativa?

3.5.5 O Princípio Anterioridade Tributária

O ICMS, como pode ser observado no quadro sinóptico do subitem 3.4 desta matéria, deverá observar o Princípio da Anterioridade do artigo 150, III, “b” e “c”, ou seja, a majoração do imposto só poderá começar a vigorar no exercício seguinte ao da publicação da lei, respeitando a *vacatio legis* mínima de 90 (noventa) dias, entre publicação e entrada em vigor.

⁸ Quanto ao ICMS, a previsão é para que sua aplicação seja facultativa, nos termos do § 2º do art. 155, da Constituição, *in verbis*:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...].

III – **poderá** ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

É uma combinação que proporciona ao contribuinte do ICMS a segurança necessária para suas atividades, podendo precaver-se contra um aumento de tributação da melhor forma possível.

O contribuinte do ICMS, no período anterior à Emenda Constitucional nº 42/2003, foi inúmeras vezes surpreendido pelo legislador estadual, pois era praxe a publicação de alterações na legislação que visavam majorar o imposto, sendo que tais publicações eram realizadas nos últimos dias do mês de dezembro, e começavam a vigorar nos primeiros dias do mês de janeiro, não havendo possibilidade de preparação por parte daquele que acabava por emitir documentos de forma incorreta, e, em consequência, pagar o ICMS em valor inferior ao devido.

Desta forma, a inclusão do Princípio da Anterioridade nonagesimal veio a eliminar uma injustiça que ocorria com os contribuintes do ICMS ano após ano, adequando a exigência do imposto aos primados de justiça e certeza que embasam o sistema tributário na Constituição Federal de 1988.

Recorda-se, porém, que em relação ao ICMS que incide sobre combustíveis e lubrificantes, em virtude de disposição constitucional expressa, não se observa o Princípio da Anterioridade na forma exposta no subitem 3.1 desta matéria, que exige início da vigência no exercício seguinte, porém, não obstante, deve haver a observância à *vacatio legis* de 90 (noventa) dias:

Art. 155 - (...)

§ 4º - Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

Para facilitar o entendimento do assunto, segue abaixo um quadro sinóptico para diferenciar a aplicação desses princípios às diferentes espécies tributárias como bem demonstra o professor ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia:⁹

⁹ ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Emenda Constitucional nº 42/03. Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 213, 4 fev. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4788>>. Acesso em: 26 dez. 2014.

Espécies Tributárias	Anterioridade Tributária	Nova Noventena (EC nº 42/03)	Noventena (Contrib. Soc.)
I.I., I.E., IOF, Empréstimo Compulsório, Imp. Extraord.	não	Não	não
Contribuições Sociais	não	Não	sim
IPI	não	Sim	não
IR, base de cálculo do IPVA e do IPTU	sim	Não	não
ICMS, ITR, ITCMD, ITBI, ISS, CIDE, TAXAS, além do IPVA e IPTU (exceto suas bases de cálculo)	sim	Sim	não

FONTE: <http://jus.com.br/artigos/4788/emenda-constitucional-n-42-03>

Concluindo o exposto, com a Reforma Tributária (EC nº 42/03), foi criada a noventena para o IPI (atendendo a um antigo pedido dos contribuintes), mantida a anterioridade para o Imposto de Renda (em razão do interesse do governo federal em continuar legislando às vésperas do novo exercício financeiro) e instituída a noventena para os demais tributos (observadas às exceções determinadas pelo texto constitucional), de forma cumulativa com a já existente anterioridade tributária.

4. A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS

O modelo do Estado Democrático de Direito não pode afastar o fenômeno da globalização que ocorre com modificações no modelo de produção em um nível de trocas, da existência de circuitos interconectados que contribuem para uma nova divisão social do trabalho e fornece modelos e parâmetros de uma produção e aplicação da lei.

Entretanto, com o argumento de que a impessoalidade da lei e noção de sujeito de direito como código da modernidade brasileira se impõe como um desafio ao cotidiano de um Estado, ou se preferir, a uma comunidade sociopolítica que precisa ser contemporânea, não pela necessidade de atualização histórica, mas, para diminuir a distância, que se coloca como um obstáculo epistemológico para uma melhor compreensão do direito brasileiro, nos termos do paradigma do Estado Democrático de Direito, entre a lei e prática concreta. O desafio do Brasil é tornar-se sociedade contemporânea.

4.1 OS BENEFÍCIOS FISCAIS SÃO DIFERENTE DE ISENÇÕES

Entretanto, há as hipóteses em que o Estado exonera o contribuinte, total ou parcialmente, de determinada obrigação tributária, atacando a regra-matriz do tributo, sem, todavia, vinculá-lo diretamente a certa contrapartida. Nestas hipóteses denominadas isenções, o Estado libera o contribuinte do tributo devido, ou de parte dele, visando à fomentação de determinado seguimento econômico, sem exigir, de plano, quaisquer condutas ou atividades em contraprestação. Este é justamente o diferencial entre isenção e incentivo fiscal: enquanto no incentivo fiscal o contribuinte obriga-se perante o Estado, como condição formalística para a fruição dos privilégios, na isenção inexistente diretamente o dever de “retorno”, bastando à subsunção do contribuinte à norma de isenção.

A toda evidência, incentivo, incentivo fiscal, benefício fiscal e, isenções não se confundem, tratando-se de institutos jurídicos diversos. Tanto o é que a própria Constituição Federal, ao referir-se a estas matérias, tratam-nas de forma específica e autônoma.

A isenção fiscal é a dispensa de tributo por meio de lei, realizada pelo ente federativo competente para instituí-lo. Não há efetivação do lançamento tributário, embora ocorra o fato gerador e conseqüentemente se instaure a obrigação tributária.

A isenção fiscal pode ser uma forma de incentivar investimentos privados no desenvolvimento de áreas de interesse público.

Segundo, preleciona o Professor Paulo de Barros Carvalho, a isenção pode ser concedida:

Em caráter individual concedida por lei mediante solicitação do interessado, que terá de cumprir alguns requisitos constantes na norma concedente.

Em caráter geral também depende de lei, mas é genérica e não traz requisitos a serem cumpridos pelo sujeito passivo.

Pode ser ainda:

- a) Condicionada quando concedida mediante o cumprimento de determinados requisitos exigidos pela lei.
- b) Incondicionada quando a lei apenas descreve a hipótese de concessão da isenção.
- c) Por prazo certo se a lei determina o prazo que o sujeito passivo terá direito à isenção.
- d) Por prazo indeterminado se a lei não define o prazo de concessão do benefício.
- e) O interesse público deve prevalecer sobre o dos particulares (princípio implícito da supremacia do interesse público). (2008, pg. 523 a 534).

Na seara Constitucional, os subsídios fiscais ou isenção, redução na base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativa a impostos, taxas ou contribuições somente poderá ser efetuada mediante lei, observado o disposto no artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g", da Carta da Republica, o que obriga a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais a prévio acordo conjunto entre os Estados e o Distrito Federal.

Outrossim, é importante observar, desde logo, que todo benefício fiscal referente ao Imposto deverá estar pactuado em Convênio Interestadual celebrado no Conselho Fazendário. Recomenda-se aos contribuintes o exame jurídico, caso-a-caso, dos respectivos benefícios estaduais, visando prevenir-se de possível declaração de inconstitucionalidade da norma, isso acarreta, o ônus que o pagamento da obrigação principal do imposto, acrescido de juros e multas.

4.2 A DISPUTA PELO IMPOSTO ENTRE OS ESTADOS SOBRE AS VENDAS PELA INTERNET

Com o advento da evolução tecnológica os consumidores adotaram uma nova forma de aquisição de produto em qualquer Estado da Federação, reduzindo de tempo e custo. Ou seja, os consumidores passaram a adotar a internet para efetuar suas compras.

Diante da repercussão geral, esclarecendo que as empresas que efetuam vendas pela internet não ferem a legislação, também não estão sonegando ao recolherem o Imposto ao Estado de origem. Pois a Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea “b” determina que nas aquisições interestaduais de mercadorias, bens e serviços, que são tributados pelo Imposto, não contribuintes ou por consumidor final, este imposto é devido integralmente ao Estado de origem.

Para melhor esclarecimento, referido dispositivo determina que em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, adota-se alíquota interna do Estado de origem. Por outro lado, quando o destinatário for contribuinte, adota-se a alíquota interestadual e é exigido no Estado de destino o diferencial de alíquota (ex. se na origem é tributado com a alíquota de 12% e no destino o produto é tributado à alíquota de 18%, o diferencial de alíquota equivale a 6%).

Por sua vez, alguns Estados visando o compartilhamento do Imposto entre o Estado de origem e o de destino da mercadoria, assim esse ato de negociação pela internet, diante dessa prática os Estados colocaram em sua legislação a exigência de inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado para o estabelecimento remetente, e, por conseguinte, o pagamento de um percentual do Imposto.

Essas legislações na realidade criam um novo imposto, pois a empresa já paga o imposto integral na origem, e, por conseguinte, é inconstitucional.

As empresas que pratica essas modalidades de vendas em sua maioria estão localizadas nos Estados de origem em sua maioria São Paulo e Rio de Janeiro, os compradores residem em outros Estados, com os outros Estados estão buscando adesão de um

número maior de Estados, visando pressionar mudanças na legislação nacional sobre o comércio eletrônico.

Com isso assim, foi firmado no Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz - o Protocolo ICMS n. 21, de 1º de abril de 2011, p Publicado no DOU de 07.04.11, p. 22, tendo como signatários os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal.

Essa divisão de receita instituída através do Protocolo 21/2011 é inconstitucional, pois a CF/88¹⁰, determina que o Imposto devido nas aquisições interestaduais por não contribuinte cabe integralmente ao Estado de localização do estabelecimento que promover as saídas das mercadorias:

Ainda, conforme disposto no inciso IV do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal¹¹, as alíquotas do Imposto incidente nas operações e prestações interestaduais são fixadas por Resolução do Senado Federal, e, por conseguinte, a alíquota única de 7%, independentemente do Estado de origem, fixada no Protocolo que regula a venda pela internet.

¹⁰ "Art. 155, § 2º

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;"

¹¹ § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação. Atualmente as alíquotas aplicáveis nas operações interestaduais estão fixadas em 7% e 12% de acordo com o Estado de origem, conforme Resolução do Senado Federal n. 22, de 19 de maio de 1989, publicada no DOU de 22 de maio de 1989.

Para a solução pacífica é apresentar um Projeto de Emenda Constitucional criando o compartilhamento do Imposto, mediante a alteração do inciso VII, do § 2º, do art. 155, da CF, determinando que neste caso aplica-se a alíquota interestadual e, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, cuja responsabilidade pelo recolhimento do imposto é do remetente.

A responsabilidade atribuída ao remetente, para o recolhimento do Imposto, deve ser inserida na Lei Complementar n. 87/96, concatenado com o disposto no artigo 146 da CF/88.

Sem perspectiva de uma reforma tributária ampla, Estados consumidores querem garantir, por meio de uma Emenda à Constituição, uma fatia de Imposto sobre as vendas pela internet, o chamado "e-commerce".

4.3 A SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da segurança jurídica vem exposto no artigo 5º inciso XXXVI, da constituição federal que prevê que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Nesse sentido, o referido princípio surge no intuito de proteção do indivíduo contra o Estado na construção ou elaboração de novas normas, visando um mínimo de confiabilidade do indivíduo para com o Estado, principalmente no que tange a impossibilidade de criação de normas para atos retroativos e vedação à flexibilização da coisa julgada.

Trazendo o princípio para esfera tributária, o doutrinador MACEI (2013, P. 166), faz um entrelaçamento entre outros princípios para obter um grau de justiça. “pois diante da impossibilidade de tomar a decisão absolutamente justa, seja pela falta de elementos fáticos, seja pela falta de tempo, desse princípio (ou sobreprincípio) decorrem regras e outros princípios que busquem o final mais justo possível do litígio”.

Segundo Humberto Ávila, com relação ao princípio da moralidade decorrem outros dois princípios da administração pública, quais sejam o da boa-fé, e o da proteção à confiança.

O primeiro é que sempre devemos agir com ética e moral, o último, por sua vez, esta relacionado ao dever do Estado de estabelecer ou buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do poder público. Nesse sentido, conclui Humberto Ávila:

"Condutas necessárias para garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa: quanto à forma, a moralidade constitui uma limitação expressa (art. 37), e a proteção da confiança e a boa-fé com limitações implícitas, decorrentes dos sobreprincípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, sendo todas elas limitações materiais, na medida em que impõe ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativa, bem como de eticidade e confiabilidade." (2010, p. 161).

Dentro de um raciocínio jurídico atual, tem-se que, no contexto contemporâneo, da segurança jurídica podem ser resolvidos em termos de predominância e coexistência. Assim, segurança e justiça podem e devem coexistir, apenas preponderando um ou outro, a depender do caso concreto a ser analisado, não se devendo falar numa preponderância maior, e muito menos em exclusão de um dos valores para concluir um raciocínio jurídico.

4.4 A REFORMA TRIBUTÁRIA

No que tange a Reforma Tributária, pode não ser o ponto prioritário na visão do governo. No entanto é preciso fundir tributos, pois temos as duplicações sobre as mesmas bases de cálculo. Agora, mais importante do que o número de tributos é quanto se paga. Não adianta nada fundir e aumentar a carga tributária, precisa fundir os tributos para simplificar, mas o principal é reduzir a carga, que hoje é proporcionalmente uma das maiores do mundo. Isso acontece porque o Estado gasta muito consigo e pouco com a sociedade. Nunca se limita o gasto, sempre se aumenta a receita. Num momento de ajuste fiscal, o que todos os países fazem é conter a despesa. No Brasil não, aqui se aumenta a despesa e hoje a carga tributária chega a 37% do PIB como fonte já citada neste trabalho.

Como aspecto positivo, destaca-se a federalização desse Imposto, eliminando a guerra fiscal, desleal do ponto de vista produtivo e concorrencial e a desoneração total das

exportações. Também para melhor distribuição do fruto dessa arrecadação é rever o pacto federativo, outra solução possível seria a criação do IVA federal para acabar com as diversas alíquotas do ICMS, assim distribuir melhor a arrecadação entre os Estados.

4.5 O IMPOSTO DE MAIOR POTENCIAL DE ARRECADAÇÃO

Nesse ambiente sem fronteiras, foi instado um dispositivo eletrônico chamado de Impostômetro pela Associação Comercial de São Paulo (ACSP), constou-se que arrecadação tributária atingiu a marca de 1,7 trilhões de reais. Esse é o total dos Tributos: impostos, taxas e contribuições arrecadadas pelos governos estaduais, municipais e federais no Brasil em 2013.

A média diária de arrecadação foi de R\$ 4,72 bilhões, ou R\$ 54.633,48 por segundo. O montante foi atingido dois dias antes do que em 2013 e chega a R\$ 1,7 trilhão no ano.

Quem liderou a arrecadação foi à região Sudeste, com 63,52% do valor, seguida da região Sul, com 13,41%. Em seguida vem o Centro-Oeste com 10,61% e o Nordeste com 9,07%. A região Norte do país responde por 3,39% dos impostos.

O imposto mais arrecadado e o mais importante é o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), responsável por 20,66% da arrecadação, seguido de perto pela contribuição previdenciária para o INSS, com 18,02%. Em seguida vem o Imposto de Renda, com 17,7%, e o COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), responsável por 10,84% do total.

Outrossim, é importante observar, desde logo, a Associação também pretende lembrar a população da Lei n. 12.741/2012, com o apelido de olho no Imposto, que obriga estabelecimentos a discriminar na nota fiscal o valor em tributos dos produtos. Ela entrou em

vigor em 10 de junho, mas o governo prorrogou em um ano o início das sanções para dar ao comércio mais tempo para se adaptar".¹²

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não obstante, ainda, que, em matéria tributária, o legislador constituinte definiu, no artigo 155, II, do Texto Constitucional a competência aos Estados e ao Distrito Federal instituir e cobrar o ICMS, os aspectos gerais do ICMS, ainda que as normas gerais em relação à matéria serão sempre veiculadas através de lei complementar as matérias que possui conteúdo nacional.

Portanto, a Lei Complementar nº. 87/96 Lei Kandir, disciplina sobre normas gerais do ICMS, que é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sua função em matéria tributária conforme previsto no art. 146 da Carta da Magna, dirimir conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar, tem a função de atuar sempre que o legislador constituinte assim o determine.

Decorre desse entendimento, a Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga poder aos entes Estatais instituíam os tributos atribuídos no seu texto. Divide assim: A competência de criar os tributos, a competência para arrecadar e administrar as receitas tributárias. Cada Estado e o Distrito Federal constituem o seu regulamento de ICMS.

Nesse contexto, é possível entender que a reforma tributária é necessária para que a sociedade seja beneficiada. Em nosso ordenamento jurídico o sistema tributário ao mesmo tempo é complexo e perverso, se não bastasse a sua grande complexidade que impede à maioria da população a compreensão do que está pagando de tributo. Também é cruel a carga

¹² **CALEIRO, João Pedro.** Governo arrecada R\$ 54.663,48 por segundo em impostos. Disponível em: <http://exame.abril.com.br/economia/noticias/impostometro-atinge-r-1-bi-nesta-terca-feira4>. Acesso em: 26 jan. 2015.

tributária do ponto de vista da arrecadação em relação ao retorno de benefícios (saúde, educação e segurança) a sociedade.

Por fim, com base neste trabalho acadêmico resalto que o ICMS é imposto que mais arrecada. Porque é não cumulativo utiliza-se do método “imposto contra imposto”. Também é indireto não leva em conta a renda do sujeito passivo, mas sim o consumo. Na pratica quem paga de fato esse imposto é o consumidor final, Ademias, quem paga a maior fatia é pobre porque dele é consumida a maior parte de sua renda.

REFERÊNCIAS

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Emenda Constitucional nº 42/03. Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 213, 4 fev. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4788>>. Acesso em: 26 dez. 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª edição, 9ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª ed., São Paulo: Saraiva 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 01 out. 2014.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/15172.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972.

_____. **O Carnaval Tributário**. 2ª ed., São Paulo: LEJUS, 1999.

CALEIRO, João Pedro **Governo arrecada R\$ 54.663,48 por segundo em impostos**. Disponível em <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/impostometro-atinge>>. Acesso em: 26 de set. de 2014.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 3ª Ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária.** São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1986, p. 96.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 20ª. Edição, Revista, São Paulo: Saraiva 2008.

COELHO Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MACEI, Demetrius Nichele **A Verdade Material No Direito Tributário: a cidadania fiscal administrativa e judicial.** São Paulo, SP: Malheiros Editores, 2013.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado.** São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988.** cinco ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)** cinco. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática, 7ª edição,** editora Dialética, São Paulo, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da Igualdade.** São Paulo: Malheiros, 1999.

SANTOS, Boaventura de Souza. **O Discurso e o Poder: Ensaio Sobre a Sociologia e Retórica Jurídica,** Porto Alegre: Fabris, 1.988.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 28. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SUNDFELD, Carlos Ari, **Fundamentos de Direito Público,** 4ª edição, 7ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2006.