

A CONTRIBUÇÃO AO FUNDEINFRA – UMA NOVA ESPÉCIE TRIBUTÁRIA?

THE CONTRIBUTION TO FUNDEINFRA – A NEW KIND OF TAX?

Leonardo Scopel Macchione de Paula

Mestre em Direito pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP/BSB). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e em Processo Civil pelo Damásio Educacional (DE). Presidente da Comissão de Direito Tributário da Subseção de Jataí/Goiás (2022/2024). Advogado. E-mail: leonardosmp.adv@hotmail.com.

Fábio Pallaretti Calcini

Doutor e Mestre em Direito Constitucional pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Especialista em Direito Tributário e Internacional. Diretor Jurídico Adjunto - Centro das Indústrias do Estado de São Paulo - CIESP. Membro da Comissão de Direito Tributário, Constitucional OAB/SP. Professor na FGV DIREITO SP. IBET. E-mail: fabio.calcini@brasilSalomao.com.br.

Como citar: PAULA, Leonardo Scopel Macchione de; CALCINI, Fábio Parllaretti. A contribuição ao FUNDEINFRA: uma nova espécie tributária. *Revista do Direito Público*, Londrina, v. 20, n. 1, p. 164-181, abr. 2025. DOI: 10.5433/1980-511X.2025.v20.n1.49675. ISSN: 1980-511X.

Recebido em: 05/01/2024

Aceito em: 26/09/2024

Resumo: O estudo tem por objeto um fundo criado no Estado de Goiás, intitulado Fundo Estadual de Infraestrutura de Goiás (FUNDEINFRA), em que parte da receita é uma contribuição exigida no âmbito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente sobre algumas operações que envolvem produtos oriundos da atividade rural. O seu recolhimento é exigido como condição para ser valer de alguns incentivos fiscais, bem como para se valer do direito à imunidade do ICMS na exportação. O objetivo do estudo, através de uma pesquisa bibliográfica, será analisar qual é a sua real natureza jurídica. Para tanto, será necessário responder se tal qual é, ou não, compulsória. Ademais, será apresentado em quais operações referida contribuição, no âmbito da atividade rural, pode ser exigida. Ao final, constata-se que, na realidade, a contribuição é, de fato, compulsória, pois que, além de outros argumentos, seu nascimento se dá em decorrência da lei, independentemente da vontade do sujeito e, ao ser considerada compulsória, possui natureza jurídica tributária, sendo, na realidade, uma nova espécie de tributo e, portanto, inconstitucional, pois que violou competência tributária.

Palavras-chave: FUNDEINFRA; contribuição; ICMS; incentivos fiscais; natureza jurídica.

Abstract: The study's object is a fund created in the State of Goiás, entitled Goiás State Infrastructure Fund (FUNDEINFRA), in which part of the revenue is a contribution required under the Tax on Operations Relating to the Circulation of Goods and on the Provision of Services Interstate and Intermunicipal Transport and Communication – ICMS levied on some operations involving products originating from rural activity. Its collection is required as a condition to benefit from some tax incentives, as well as to benefit from the right to ICMS immunity on exports. The objective of the study, through bibliographical research, will be to analyze its real legal nature. To do so, it will be necessary to answer whether or not it is compulsory. Furthermore, it will be presented in which operations this contribution, within the scope of rural activity, may be required. In the end, it appears that, in reality, the contribution is, in fact, compulsory, since, in addition to other arguments, its birth occurs as a result of the law, regardless of the subject's will and, when considered compulsory, it has tax legal nature, being, in reality, a new type of tax and, therefore, unconstitutional, as it violated tax jurisdiction.

Keywords: FUNDEINFRA; contribution; ICMS; tax incentives; legal nature.

INTRODUÇÃO

Foi em novembro do ano de 2022 que o Governo de Goiás encaminhou para apreciação junto à Assembleia Legislativa do Estado (ALEGO), dois projetos de Lei que, em resumo, visavam a criação de um fundo, denominado Fundo Estadual de Infraestrutura – FUNDEINFRA, bem como a forma de sua arrecadação. O objetivo de sua criação, segundo o próprio governo, seria investir na infraestrutura de rodovias, cujas ações envolveriam recuperação, manutenção, conservação, pavimentação, edificação e operacionalização de aeródromos (Carnevalli, 2022).

A justificativa para sua criação foi a queda na arrecadação de receitas estaduais em decorrência da limitação da alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nos combustíveis¹, que se deu com a aprovação da Lei Complementar n. 194, de 23 de junho de 2022, da qual impediu os Estados de fixarem alíquotas superior ao das operações em gerais. Já parte da fonte de sua cobrança seria uma contribuição, intitulada por alguns como sendo facultativa, a ser exigida como condicionante para fruição de determinados incentivos fiscais.

Os dois projetos, que foram aprovados sem alteração de texto, foram publicados no Diário Oficial do Estado de Goiás no dia 06 de dezembro do ano de 2022. O primeiro tornou-se a Lei n. 21.670, e foi a responsável pela criação do fundo, propriamente dito², estabelecendo, dentre outros pontos, a origem de suas receitas³. Já o segundo, que se tornou a Lei n. 21.671, alterou alguns dispositivos da Lei n. 11.651, de 26 de dezembro de 1991 (Código Tributário Estadual – CTE) a fim de autorizar seu Regulamento a condicionar a fruição de determinados incentivos fiscais ao pagamento de citada contribuição. Em seguida, o Decreto n. 10.187, publicado no dia 30 de dezembro do ano de 2022, alterou o Decreto n. 4.852, de 29 de dezembro de 1997 (que é o Regulamento do Código Tributário Estadual - RCTE), estabelecendo, então, quais as situações em que a contribuição poderia ser exigida para o fim de fruição de alguns incentivos fiscais, além de fixar as alíquotas, as mercadorias e a base de cálculo para sua incidência.

Referida estrutura normativa não é nova. Alguns Estados também possuem fundos similares, a exemplo do Mato Grosso, que possui o Fundo Estadual de Transporte e Habitação (FETHAB), e Mato Grosso do Sul, que possui o Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário de Mato Grosso do Sul (FUNDERSUL).

A constitucionalidade dessas contribuições vem sendo discutidas junto ao Judiciário. Em resumo, de um lado, há aqueles que defendem que tais quais são facultativas e, portanto, nada há de ilegalidade. De outro, há a defesa de que essas contribuições são obrigatórias e, se assim são, são tributos, sendo inconstitucionais, então. E aqui surge o problema: a contribuição ao FUNDEINFRA é, de fato, facultativa? É o que propomos responder. Antes, porém, iremos apresentar, de forma objetiva, quais são as operações em que referida contribuição pode ser exigida no âmbito da atividade rural, para, então, através de uma abordagem dedutiva e por meio de pesquisa bibliográfica, demonstrar sua real natureza jurídica, em especial, se se trata de uma nova espécie tributária e, se sim, se é constitucional.

1 Segundo a GOINFRA, o fundo em pauta representa uma alternativa ao déficit de arrecadação decorrente da alteração das alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS dos combustíveis. Nesse contexto, a instituição do FUNDEINFRA decorre sobretudo da redução das receitas estaduais, o que tem dificultado a manutenção dos projetos pensados para área em que a autarquia atua. Consequentemente, a necessidade de prosseguimento e evolução das políticas públicas para a circulação dos cidadãos, dos bens e dos serviços, inclusive para a produção agrícola, pecuária e mineral, motivam a busca de recursos ora proposta. Essa justificativa está presente na mensagem enviada pelo Governador do Estado de Goiás em conjunto com o PL enviado para a Alego (PL 10803/2022) (Goiás, 2022d).

2 Art. 1º Fica instituído, na Secretaria de Estado da Infraestrutura – SEINFRA, o Fundo Estadual de Infraestrutura – FUNDEINFRA, de natureza orçamentária e dotado de autonomia administrativa, contábil e financeira, para a captação de recursos destinados ao desenvolvimento econômico do Estado de Goiás, sem prejuízo das dotações consignadas em outros fundos e entidades com a mesma finalidade, e ele tem ainda os seguintes objetivos:

I – gerir os recursos oriundos da produção agrícola, pecuária e mineral no Estado de Goiás, além das demais fontes de receitas definidas nele; e

II – implementar, em âmbito estadual, políticas e ações administrativas de infraestrutura agropecuária, dos modais de transporte, recuperação, manutenção, conservação, pavimentação e implantação de rodovias, sinalização, artes especiais, pontes, bueiros, edificação e operacionalização de aeródromos (Goiás, 2022b).

3 Art. 5º Constituem receitas do FUNDEINFRA:

I – contribuição exigida no âmbito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS como condição para:

a) a fruição de benefício ou incentivo fiscal;

b) o contribuinte que optar por regime especial que vise ao controle das saídas de produtos destinados ao exterior ou com o fim específico de exportação e à comprovação da efetiva exportação; e

c) o imposto devido por substituição tributária pelas operações anteriores ser:

1. pago pelo contribuinte credenciado para tal fim por ocasião da saída subsequente; ou

2. apurado juntamente com aquele devido pela operação de saída própria do estabelecimento eleito substituto, o que resultará um só débito por período (Goiás, 2022b).

1 DAS SITUAÇÕES EM QUE A CONTRIBUIÇÃO AO FUNDEINFRA PODE SER EXIGIDA NO ÂMBITO DA ATIVIDADE RURAL

Basicamente, três são as situações em que a contribuição ao FUNDEINFRA, no âmbito da atividade rural, pode ser exigida. Em referidas situações, que a seguir serão apresentadas, exige-se o pagamento da contribuição como condição para se valer de algo, seja, por exemplo, como condição para manutenção de uma isenção, seja até como condição para se valer do direito à imunidade na exportação de determinadas mercadorias. Vejamos cada uma.

1.1 DA EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO FUNDO COMO CONDIÇÃO PARA ASSEGURAR IMUNIDADE DO ICMS NA EXPORTAÇÃO DE DETERMINADAS MERCADORIAS DEFINIDAS NO DECRETO

A primeira situação, por exemplo, está bem desenhada logo no artigo 1º da Lei n. 21.671/22, que inseriu o artigo 38-A no CTE, vejamos: “Art. 38-A do CTE: A não incidência a que se referem a alínea “a” do inciso I do caput do art. 37 e o art. 38, em relação a mercadorias discriminadas em regulamento, fica condicionada à comprovação da efetiva exportação, na forma e no prazo estabelecidos na legislação tributária” (Goiás, 2022c).

A não incidência mencionada pelo *caput* do artigo é a operação que destina mercadoria para o exterior⁴. Referido artigo, então, condicionou a não incidência do ICMS na exportação de milho, soja, carne fresca e outros, desde que seja comprovado a sua efetiva exportação. Em seguida, tanto o parágrafo primeiro do artigo 38-A do CTE (inserido pela Lei Estadual n. 21.671/22), como o parágrafo primeiro do artigo 79-A do RCTE (inserido pelo Decreto n. 10.187/22), estabeleceram, respectivamente, que:

§1º do artigo 38-A do CTE: Para o controle das operações destinadas ao exterior e a comprovação da efetiva exportação, o regulamento pode:

I - exigir o pagamento do ICMS relativo a cada operação ou prestação no momento da saída da mercadoria do estabelecimento remetente por meio de documento de arrecadação distinto, garantida a restituição do valor do imposto efetivamente pago após a comprovação da efetiva exportação; e (Lei 21.671/22).

§1º do artigo 79-A do RCTE: Para o controle das operações destinadas ao exterior e a comprovação da efetiva exportação de que trata este artigo, fica exigido o pagamento do ICMS relativo a cada operação ou prestação, no momento da saída da mercadoria do estabelecimento remetente, por meio de documento de arrecadação distinto, cujo comprovante de recolhimento deve acompanhar o documento fiscal que acobertar a operação, garantida a restituição do valor do imposto efetivamente pago após a comprovação da efetiva exportação (Goiás, 2022c).

Ou seja, o ICMS nas operações de exportação de milho; soja; carne fresca, resfriada, congelada, salgada, temperada ou salmourada e miúdo comestível resultante do abate de gado bovino ou bufalino; amianto; ferroliga; minério de cobre e seus concentrados e, ainda, ouro, incluído o platinado, deve ser recolhido. Porém, em substituição a referida exigência, o inciso II do §1º do artigo 38-A do CTE⁵ autorizou o regulamento a instituir regime especial ao contribuinte que optar em pagar uma contribuição a fundo destinado a investimento em infraestrutura. E o regulamento assim o fez, conforme §2º de seu artigo 79-A, inserido pelo 1º do Decreto n. 10.187/2022, que, inclusive, é a primeira situação em que a contribuição ao FUNDEINFRA pode ser exigida:

§ 2º Em substituição ao disposto no § 1º deste artigo, o contribuinte pode optar pelo pagamento de contribuição ao Fundo Estadual de Infraestrutura - FUNDEINFRA, instituído pela Lei n. 21.670, de 6 de dezembro de 2022, e fica submetido a regime especial de controle de exportação, mediante termo de credenciamento celebrado com a Secretaria de Esta-

4 Art. 37. O imposto não incide sobre:

I - operações:

a) que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados;

Art. 38. Equipara-se às operações de que trata o inciso I, “a”, do artigo anterior, incluída a prestação de serviço de transporte vinculada a essas operações, a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive “tradings” ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, deverão ser atendidas as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária (Lei 21.671/22) (Goiás, 2022c).

5 Art. 38-A, §1º, inc. II - em substituição ao disposto no inciso I deste parágrafo, instituir regime especial ao contribuinte que optar pelo pagamento de contribuição para fundo destinado a investimento em infraestrutura, mediante termo de credenciamento celebrado com a Secretaria de Estado da Economia, na forma, nas condições e nos prazos que dispuser (Lei 21.671/22) (Goiás, 2022c).



do da Economia, observado ainda o disposto no § 6º também deste artigo (Lei 21.671/22) (Goiás, 2022c).

Assim, em substituição ao pagamento do ICMS na exportação de milho, soja, carne resfriada e outros, o contribuinte tem a opção de pagar a contribuição ao FUNDEINFRA, ao invés do ICMS, cujo valor será obtido através da aplicação de um percentual, previsto no Anexo XVI do próprio RCTE (Goiás, 2022a), sobre o valor da operação, conforme estabelece o §4º do artigo 79-A⁶. O percentual mínimo é de 0,5% (meio por cento), chegando até 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento), a depender da mercadoria⁷.

Em resumo, é essa a primeira situação prevista: em substituição ao recolhimento do ICMS na exportação sobre determinadas mercadorias, o contribuinte deve recolher a contribuição ao FUNDEINFRA, cujo percentual varia entre 0,5% até 1,65%.

1.2 DA EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO NO ÂMBITO DE ALGUMAS OPERAÇÕES CUJA EMPRESA ADQUIRENTE É SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA

O mesmo artigo 1º da Lei 21.671 de 2022 deu nova redação a alguns dispositivos do artigo 50 do CTE. O Decreto, por sua vez, através de seu artigo 2º, de igual modo, assim procedeu, alterando algumas normas que regulamentam a substituição tributária e que estão previstas no anexo VIII do RCTE.

A substituição tributária, como escreve Costa (2022, p. 247), é um mecanismo utilizado por conveniência de fiscalização e arrecadação tributária. Em se tratando de ICMS, a sua utilização é muito comum. Assim, o ente federado atribui a responsabilidade pelo pagamento do tributo a um terceiro, vinculado ao fato gerador. No caso do Código Tributário Estadual de Goiás, tal qual está prevista em seu artigo 50, onde atribui-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido na operação interna anterior (fato gerador que já ocorreu), à indústria, quando a aquisição da mercadoria é feita diretamente de estabelecimento produtor ou extrator, para utilização em processo industrial⁸.

Em se tratando de aquisição por estabelecimento comercial (revenda), referido mecanismo também se aplica, desde que tal qual seja feita diretamente de estabelecimento extrator de substância mineral em estado natural ou estabelecimento produtor agropecuário, devendo, porém, a adquirente possuir o termo de credenciamento (TARE)⁹.

A Lei n. 21.671/22, então, em seu artigo 1º, alterou o inciso II do §1º do artigo 50 do CTE, dispondo que o substituto tributário, ao invés de pagar o ICMS quando da entrada ou recebimento da mercadoria, poderá pagá-lo na saída subsequente por ele promovida, mesmo que isenta ou não tributada, desde que, porém, contribua para o fundo de investimento em infraestrutura, na forma definida em regulamento¹⁰. Já o Decreto n. 10.187/22 inseriu alguns parágrafos no artigo 2º do RCTE, reiterando que, em relação as mercadorias por ele discriminadas, o substituto tributário poderá pagar o imposto devido em referidas operações na saída subsequente, desde que, porém, recolha a contribuição. Vejamos:

Art. 2º São substitutos tributários, assumindo a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido na operação interna anterior, os estabelecimentos:

6 §4º O valor da contribuição para o FUNDEINFRA previsto no § 2º deste artigo deve ser obtido por meio da aplicação do percentual indicado no Anexo XVI deste Regulamento sobre o valor da operação (Goiás, 2022a).

7 (i) Cana-de-açúcar: 1,2%; (ii) milho: 1,1%; (iii) soja: 1,65%; (iv) carne fresca, resfriada e outros: 0,50%; (v) gado bovino e bufalino: 0,50% e (vi) amianto, ferroliga e outros: 1,65% (Goiás, 2022a).

8 Art. 50. Fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido nas operações internas anteriores, na condição de substituto tributário, observadas as disposições estabelecidas na legislação tributária, ao estabelecimento: I - Industrial, na aquisição produtos relacionados no Anexo V, efetuadas diretamente ao estabelecimento produtor, ou extrator, inclusive de suas cooperativas, para utilização como matéria-prima em processo industrial (Lei 21.671/22) (Goiás, 2022c).

9 Art. 50 do CTE, inc. II - comercial, nas aquisições efetuadas diretamente do: a) estabelecimento extrator, de substância mineral em estado natural; b) estabelecimento produtor agropecuário, desde que o estabelecimento comercial seja credenciado como substituto tributário pela operação anterior, na forma definida em regulamento

10 § 1º Na hipótese deste artigo, o imposto devido pelas referidas operações será pago pelo substituto tributário, quando: II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que seja isenta ou não tributada, desde que: a) seja credenciado para tal fim, na forma definida em regulamento e com o atendimento das condições estabelecidas na legislação tributária; e b) nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput deste artigo, em relação às mercadorias discriminadas em regulamento, contribua para fundo destinado a investimento em infraestrutura (Lei 21.671/22) (Goiás, 2022c).

I - industrial, na aquisição dos seguintes produtos, efetuada diretamente ao estabelecimento produtor, ou extrator, inclusive de suas cooperativas, para utilização como matéria-prima em processo industrial:

[...]

§ 1º-C Na hipótese de substituição tributária pelo industrial, prevista no inciso I do caput deste artigo, em relação às mercadorias discriminadas a seguir, o substituto tributário pode pagar o imposto devido nas referidas operações na saída subsequente promovida por ele, ainda que seja isenta ou não tributada, desde que contribua para o Fundo Estadual de Infraestrutura - FUNDEINFRA, instituído pela Lei n. 21.670, de 6 de dezembro de 2022 (Lei n. 11.651, de 1991, art. 50, § 1º, II, ‘b’):

I - cana-de-açúcar;

II - milho; e

III - soja.

§ 1º-D A contribuição para o FUNDEINFRA referida no § 1º-C deste artigo incide na operação anterior e apenas uma vez.

§ 1º-E O valor da contribuição para o FUNDEINFRA deve ser obtido por meio da aplicação do percentual previsto no Anexo XVI deste regulamento sobre o valor da operação.

§ 1º-F A contribuição para o FUNDEINFRA deve ser recolhida em documento de arrecadação distinto pelo remetente da mercadoria, à vista de cada operação, no momento da emissão da Nota Fiscal de saída ou periodicamente, pelo substituto tributário credenciado para tal fim, conforme for definido em ato do titular da Secretaria de Estado da Economia (Goiás, 2022a).

Assim, em se tratando de cana-de-açúcar, milho e soja, o estabelecimento industrial adquirente recebe referidas mercadorias, retém o ICMS devido na condição de substituto, mas somente o repassará ao Estado na operação seguinte (saída subsequente), desde que, entretanto, contribua ao FUNDEINFRA de acordo com os percentuais previstos no anexo XVI, cuja base de cálculo, como já dito, é o valor da operação. Tal sistemática se aplica, também, quando o estabelecimento adquirente é revenda (estabelecimento comercial), conforme nova redação dada pelo art. 2º do Decreto n. 10.187/2022, no parágrafo único do artigo 3º do RCE¹¹.

Percebe-se, portanto, que a Lei n. 21.671 e o Decreto n. 10.187/2022, alteraram, em certas situações e sobre determinados produtos, a sistemática da substituição tributária no sentido de que, a adquirente, acaso queira se valer de tal mecanismo, isto é, pagar o ICMS retido na condição de substituto tributário apenas na saída subsequente, mesmo que isenta ou não tributada, deverá recolher a contribuição ao FUNDEINFRA. É essa a segunda situação em que se autoriza a exigência da contribuição.

1.3 DA EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO COMO CONDIÇÃO PARA MANUTENÇÃO DO INCENTIVO FISCAL DE ISENÇÃO DO ICMS, EM DETERMINADAS OPERAÇÕES

É importante, antes de mais nada, abrir um parêntese. Os incentivos/benefícios fiscais voltados para o setor da atividade rural não são medidas tomadas pelos legisladores por mera liberalidade. Pelo contrário! São medidas de cunho obrigatório, principalmente, pois, há previsão expressa no texto constitucional. Assim, como escreve Calcini (2023, p. 23), não se trata de privilégio, se não, apenas cumprir o que determina a Constituição e, ao adotar a ideia de que tal qual é suprema, todas as demais normas infraconstitucionais a ela devem respeito. Dito isso, basta ver, por exemplo, o artigo 187 da Constituição, que estabelece inúmeros preceitos voltados para a política agrária. Vejamos:

Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:

I - os instrumentos creditícios e fiscais;

II - os preços compatíveis com os custos de produção e a garantia de comercialização;

III - o incentivo à pesquisa e à tecnologia;

IV - a assistência técnica e extensão rural;

11 Art. 3º O estabelecimento comercial adquirente de produto agropecuário pode assumir a condição de substituto tributário mediante Termo de Credenciamento, conforme dispor ato do Subsecretário da Receita Estadual. Parágrafo único. O disposto nos §§ 1º-C a 1º-F do art. 2º alcança a substituição tributária prevista no *caput* na aquisição efetuada diretamente ao estabelecimento produtor (Lei 11.651/91, art. 50, § 1º, II, “b”) (Goiás, 1991).



- V - o seguro agrícola;
 - VI - o cooperativismo;
 - VII - a eletrificação rural e irrigação;
 - VIII - a habitação para o trabalhador rural
- § 1º Incluem-se no planejamento agrícola as atividades agro-industriais, agropecuárias, pesqueiras e florestais.
- § 2º Serão compatibilizadas as ações de política agrícola e de reforma agrária (Brasil, 1988).

Fica claro, então, que dentre outros preceitos constitucionais voltados para a política agrícola, o legislador infraconstitucional deve, para atingi-los, apresentar instrumentos creditícios e fiscais, do qual envolve, evidentemente, a concessão de incentivos, como, por exemplo: créditos presumidos, isenções, diferimentos, redução base de cálculo etc. Trata-se, como dito, de uma medida impositiva, e conforme defende Loubet (2017, p. 75): “[...] eis a comprovação de que o constituinte tomou por certo que a manipulação da tributação para a atividade rural é um dos meios para se atingir os objetivos traçados pela Constituição”.

E a necessidade de um tratamento diferenciado para o setor do agronegócio, envolvendo, dentre outros pontos, a concessão de incentivos fiscais, não se resume a previsão do artigo 187 da CF/88. Ora, já no artigo 1º do texto constitucional, mais especificamente, em seu inciso III, a dignidade da pessoa humana constitui pedra basilar do Estado Democrático de Direito. Portanto, como o setor do agronegócio fornece um dos elementos básicos para que a pessoa viva de forma digna, que é o alimento, tal qual deve receber um tratamento diferenciado. Sem alimento, não há vida! E é por isso que a cadeia do agronegócio deve ser menos onerada, a fim de que tenhamos alimentos em abundância e com baixo custo, respeitando, assim, referido princípio.

Além disso tudo (o que já justifica um tratamento diferenciado para o agronegócio), a alimentação constitui direito básico social, conforme artigo 6º da Constituição (Brasil, 1988). É claro, então, que a concessão de incentivos, nada mais é do que um dever por parte do ente federado, em decorrência, principalmente, destes postulados constitucionais.

E essa isenção para produtos oriundos da atividade rural foi, de fato, concedida pelo Estado de Goiás. Citamos, por exemplo, alguns incisos do artigo 6º do anexo IX do Regulamento do Código Tributário Estadual:

Art. 6º São isentos do ICMS:

[...]

LXXVIII - a saída interna, de produção própria do estabelecimento do produtor com destino à industrialização, de amendoim em grão, arroz, aveia, cacau, café em coco e em grão, cana-de-açúcar, canola, cogumelo comestível, cominho, gergelim, girassol, leite em estojo natural, mamona, milho, sisal, soja e trigo, observado o seguinte.

[...]

CXVI - a saída interna de asinino, ave, bovino, bufalino, caprino, equino, leporídeo, muar, ovino, ranídeo e suíno realizada por produtor agropecuário, destinada ao abate em estabelecimento frigorífico ou abatedor, observado o seguinte (CF/88) (Goiás, 1997).

Acontece que, em que pese referidas isenções, conforme incisos acima transcritos de forma exemplificativa, a Lei n. 21.671/22 passou a autorizar o Regulamento a condicionar a fruição dessa isenção sobre algumas mercadorias, ao pagamento da contribuição destinada ao fundo, diga-se: FUNDEINFRA:

Art. 3º:

A Lei n. 13.453, de 16 de abril de 1999, passa a vigorar com a seguinte alteração

Art. 2º

§ 5º Quanto à isenção de que tratam as alíneas “f”, “g”, “o” e “w” do inciso II deste artigo, o regulamento pode, em relação a todas ou a algumas das mercadorias ali relacionadas, condicionar a fruição do benefício fiscal ao pagamento de contribuição para fundo destinado a investimento em infraestrutura, hipótese em que o destinatário fica responsável pelo seu pagamento (Lei 21.671/22) (Goiás, 2022c).

Assim, o parágrafo quinto foi inserido pela Lei n. 21.671/2022, do qual autorizou o Regulamento a condicionar todas, ou parte das mercadorias elencadas nas alíneas “f”, “g”, “o” e “w” do inciso II do artigo 2º acima transrito, ao pagamento da contribuição, para que o

contribuinte possa manter o direito à isenção. Foi então, através do Decreto regulamentador (Decreto n. 10.187/22), que ficou estabelecido quais mercadorias e quais operações, a contribuição ao fundo deveria ser recolhida para manutenção do incentivo fiscal. Vejamos:

Art. 3º do Decreto n. 10.187/22:

O Anexo IX do Decreto n. 4.852, de 1997, passa a vigorar com as seguintes alterações

Art.6º

LXXVIII – a saída interna, de produção própria do estabelecimento do produtor com destino à industrialização, de amendoim em grão, arroz, aveia, cacau, café em coco e em grão, cana-de-açúcar, canola, cogumelo comestível, cominho, gergelim, girassol, leite em estado natural, mamona, milho, sisal, soja e trigo, observado o seguinte

e) fica condicionada ao pagamento pelo destinatário da contribuição ao Fundo Estadual de Infraestrutura - FUNDEINFRA, instituído pela Lei n. 21.670, de 6 de dezembro de 2022, sobre as operações com cana-de-açúcar, milho e soja (Lei n. 13.453, de 16 de abril de 1999, art. 2º, § 5º);

f) o valor da contribuição para o FUNDEINFRA deve ser obtido por meio da aplicação do percentual previsto no Anexo XVI deste Regulamento sobre o valor da operação (Decreto 10.187/22) (Goiás, 2022a).

O inciso LXXVII do artigo 6º supratranscrito prevê que a saída interna, de produção própria do estabelecimento do produtor com destino à industrialização, de amendoim em grão, arroz, aveia, cacau, café em coco e em grão, cana-de-açúcar, canola, cogumelo comestível, cominho, gergelim, girassol, leite em estado natural, mamona, milho, sisal, soja e trigo, é isenta do ICMS. Porém, com a nova redação da alínea ‘e’ inserida pelo Decreto, as operações envolvendo cana-de-açúcar, milho e soja destinadas a industrialização, serão isentas, desde que, porém, tenha a contribuição ao fundo, cuja base de cálculo é o valor da operação, e a alíquota aquela do Anexo XVI do regulamento.

O artigo 3º do Decreto, inseriu, ainda, a alínea ‘c’ e ‘d’ no inciso CXVI deste mesmo artigo 6º. Referido inciso CXVI prevê que é isenta a saída interna de asinino, ave, bovino, bufalino, caprino, equino, leporídeo, muar, ovino, ranídeo e suíno realizada por produtor agropecuário, destinada ao abate em estabelecimento frigorífico ou abatedor.¹² A alínea ‘c’¹³, porém, condicionou o pagamento ao FUNDEINFRA para que a isenção seja mantida nas operações com bovino e bufalino, cuja base de cálculo também é o valor da operação e as alíquotas, de igual modo, previstas no Anexo XVI do regulamento.

Em resumo, nas saídas internas destinadas a industrialização de soja, cana-de-açúcar e milho, e nas saídas internas destinadas ao abate em estabelecimento frigorífico ou abatedor, de bovino ou bufalino, para que a isenção do ICMS seja mantida, deverá o contribuinte recolher a contribuição ao fundo, cuja alíquota máxima é 1,65%, sobre o valor bruto da operação. É essa a terceira e última situação onde a contribuição pode ser exigida.

2 A CONTRIBUIÇÃO AO FUNDEINFRA POSSUI NATUREZA JURÍDICA TRIBUTÁRIA?

Apresentado as situações em que a contribuição ao FUNDEINFRA pode ser exigida, surge o seguinte questionamento: qual é a sua natureza jurídica? Trata-se, de fato, de uma contribuição facultativa? Ou é uma contribuição obrigatória e, em caso positivo, possui natureza tributária? É o que propomos responder no presente capítulo.

Para o presente trabalho, iremos levar em consideração o conceito de tributo previsto no artigo 3º da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, que foi o conceito recepcionado pela Constituição Federal, conforme, inclusive, defende Torres (2004). Souza; Ataliba; Carvalho (2007, p. 44), de igual modo, sustenta que a definição de tributo prevista no artigo 3º, está, à vista da ciência, correta.

12 Anexo IX do RCTE: Art. 6º, inciso CXVI: a saída interna de asinino, ave, bovino, bufalino, caprino, equino, leporídeo, muar, ovino, ranídeo e suíno realizada por produtor agropecuário, destinada ao abate em estabelecimento frigorífico ou abatedor, observado o seguinte (Decreto 4.852/97) (Goiás, 1997).

13 Art. 3º do Decreto n. 10.187/2022: c) fica condicionada ao pagamento pelo destinatário da contribuição ao FUNDEINFRA sobre as operações com bovino e bufalino (Goiás, 2022a).

Assim, tributo é, então, “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”. Dito isso, pergunta-se: a contribuição ao FUNDEINFRA é um tributo?

Para responder a referido questionamento, a maior dúvida que surge, e é a que mais causa debate em torno dessas contribuições que são similares à contribuição ao FUNDEINFRA, é: trata-se, de fato, de contribuição compulsória? Na verdade, o que define determinada prestação como sendo compulsória?

Pelo dicionário Michaelis, compulsória é aquilo que “compele ou obriga a fazer algo; obrigatório” (Compulsório, [2024]). Porém, seguindo as premissas do presente trabalho, a definição do que se entende por compulsório deve seguir critérios científicos. Dito isso, vejamos. Para Hugo de Brito Machado, deve ser feito uma distinção entre o momento do nascimento da obrigação, e o momento de seu adimplemento. O momento do adimplemento não é critério válido para definir a prestação como sendo compulsória. O momento que deve ser analisado é quando do seu nascimento, pois obrigatório será a obrigação jurídica que nasce independentemente da vontade do sujeito (Machado, 2015, p. 124).

Luciano Amaro, de igual modo, assim se manifesta, isto é, que o nascimento da obrigação tributária independe da vontade do sujeito, sendo obrigatória, portanto, o que importa, continua Amaro (2023, p. 62), é que a lei atribui a dados fatos a obrigação de recolher o tributo (*ex lege*), e o querer ou não pagar o tributo é irrelevante. Kelsen (*apud* Coelho, 1979, p. 456, grifo nosso), no mesmo sentido, explicando a diferença entre contrato e tributo, já dizia: “*En la orden de pagar um impuesto la obligacion del contribuyente esta determinada por una norma secundaria en cuja creacion no participa el sujeto que resulta obligado*”. Paulsen (2022, p. 45), também defende que o caráter compulsório estará presente quando a vontade do sujeito passivo, na constituição da relação jurídica, independe. Carvalho (2018, p. 58), por sua vez e na mesma linha de pensamento, defende que, uma vez concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo, cujo contribuinte restará obrigado a pagar o tributo. Enfim, compulsório é quando a obrigação nasce independente da vontade do contribuinte e, ocorrido o evento, deve recolher o tributo.

E, de acordo com todas essas premissas, temos para nós que a contribuição ao FUNDEINFRA é, ao fim e ao cabo, compulsória. Vejamos.

Como já exposto, basicamente três são as situações das quais a contribuição ao FUNDEINFRA pode ser exigida. São elas: (i) como condição para assegurar o direito a imunidade do ICMS na exportação de determinadas mercadorias; (ii) como condição para que a empresa adquirente, na condição de substituta tributária, possa se valer de alguns incentivos fiscais e (iii) como condição para fruição do incentivo fiscal de isenção do ICMS, em determinadas operações.

Na primeira situação, ocorrido o evento (exportação daquelas mercadorias descritas no Decreto n. 10.187/2022, duas opções surgem ao contribuinte: pagar o ICMS ou, então, pagar a contribuição ao FUNDEINFRA para se valer do direito a imunidade do próprio ICMS. De início, percebe-se a flagrante inconstitucionalidade da exigência do ICMS em situações como tais. Isso porque, a imunidade nas exportações é direito assegurado constitucionalmente, conforme artigo 155, §2º, inc. X, alínea a da CF/88. Ou seja, condiciona-se a fruição de um direito, que já é direito da parte. Vejamos o dispositivo constitucional:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores (CF/88) (Brasil, 1988).

Portanto, em se tratando de operação que destine mercadoria ao exterior, o ICMS não pode ser cobrado. Na verdade, o ente federado, no caso, Estado ou o DF, sequer pode instituir o imposto. Trata-se, como dito, de regra imunizante. A imunidade, como sustenta Leandro Paulsen (2022, p. 121), é a proibição da tributação. Carvalho (1997, p. 119), com mais ênfase, escreve que a imunidade, que tem previsão no texto constitucional, estabelece, expressamente, a incompetência das pessoas políticas de Direito Constitucional Interno. Em resumo, o legislador, sobre determinadas pessoas, bens ou situações, descritas na Constituição, não pode instituir o tributo e, se assim o faz, contrariando norma constitucional, a pessoa tributada de forma indevida poderá ingressar em juízo para pleitear a invalidade da exação (Carrazza, 2022, p. 565).

Dito isso, fica claro que o Estado de Goiás, ao exigir sobre determinadas mercadorias (soja, milho e outras) o pagamento do ICMS, agiu de forma manifestamente ilegal, ferindo, claramente, o texto constitucional. O fato de o §1º do art. 79-A do RCTE possibilitar a restituição do ICMS pago, acaso comprove a efetiva exportação, não retira a sua constitucionalidade. Ora, pois, não existe meia regra imunizante. Ou é imune, ou não é!

Ademais, além de atestar a ilegalidade de referida exigência, fica claro que a contribuição ao FUNDEINFRA, nessa primeira situação, em substituição ao pagamento do ICMS, é sim obrigatória! A uma, pois, tal qual nasceu em decorrência de lei, independente da anuência do contribuinte. Na verdade, nas três situações em que se exige referida contribuição, seu nascimento se deu em decorrência da lei, o que a torna compulsória, em consequência. Inclusive, vale transcrever parte do parecer emitido pelo professor Roque Antonio Carrazza, anexado nos autos da ADI n. 2.056, em que se discutia a constitucionalidade da contribuição ao FUNDERSUL (similar ao FUNDEINFRA), onde assentou que:

Em nenhum momento tais pessoas são chamadas a manifestar suas vontades, acerca do “recolhimento” que, muito em breve, lhes será exigido. Noutro falar, a “contribuição” não nasceu de um acordo celebrado entre o Estado de Mato Grosso do Sul e estas pessoas, mas, sim, da vontade da lei (a Lei n. 1963/99) (Brasil, 2007).

O próprio Ministro Marco Aurélio, que votou a favor da constitucionalidade de citada contribuição, em que pese ter sido voto vencido, partiu da mesma conclusão para defender a sua compulsoriedade, isto é, que como tal qual nasceu em decorrência da lei e independentemente da vontade do contribuinte, é obrigatória, então: “Por que é compulsória a prestação? Porque o vínculo obrigacional não nascerá da vontade dessas pessoas, mas de imperativo legal” (Brasil, 2007).

A duas, pois, entre pagar o ICMS na exportação (mesmo que de forma indevida) e pagar a contribuição ao FUNDEINFRA, qual será a “opção” do contribuinte? Evidente que a segunda, pois, trata-se de uma carga financeira bem menor. Ou seja, o contribuinte é, por questões de ordem econômica, obrigado a pagar a contribuição ao FUNDEINFRA. Ademais, essa opção prévia do contribuinte não retira o seu caráter compulsório, eis que escolhido um ou outro formato, há a obrigatoriedade de recolher. Vale, inclusive, trazer o magistério de Fernando Gomes Favacho sobre a escolha dos contribuintes em relação aos regimes simplificados opcionais. Defende ele que, de fato, o contribuinte tem a opção (vontade) de aderir a determinado regime, por exemplo, o Simples Nacional, o que não afasta a natureza tributária (Favacho, 2010, p. 113). Manifestado sua opção, ele será obrigado a pagar o tributo incidente, ou seja, não deixa de ser obrigatório, pois, o fato jurídico não é a escolha do regime (opcional), o fato jurídico, na verdade, é o regime do Simples (obrigatório).

Enfim, facultativo seria se o contribuinte efetuasse o pagamento por mera liberalidade (como se doação fosse). “Quero contribuir ao FUNDEINFRA por mera e espontânea vontade”. Porém, se não contribuir, sanção alguma haverá – fato este que não acontece, pois, pergunta-se: se não houver o pagamento da contribuição ao FUNDEINFRA nas exportações, qual a consequência? Exigência do ICMS (ilegal, reitera-se), que possui uma maior carga tributária. Ou seja, trata-se de uma sanção jurídica, em decorrência do descumprimento de um dever.

Inclusive, vale a distinção entre dever e ônus. Corneluti (*apud* Grau, 1982, p. 181), para diferenciar referidos institutos, utiliza as noções de ato devido e ato necessário. Por ato devido, tem-se quando o direito exige determinado comportamento para interesse alheio, enquanto no ato necessário, a conduta exigida é para interesse próprio daquele que deve cumprir o encargo. Grau (1982, p. 181), continua sustentando que, no ônus, o vínculo imposto ao sujeito é para fruição de algo em seu próprio interesse, enquanto no dever, o vínculo é imposto àquela mesma pessoa, porém, no interesse de outrem. E registra: no ônus, o sujeito, acaso não o cumpra, fica livre de qualquer coação e também qualquer dever de indenização. *In casu*, pergunta-se: a exigência do pagamento da contribuição ao FUNDEINFRA é no interesse de quem? Daquele próprio que o cumpre (efetua o pagamento) ou no interesse de outrem? Evidentemente que no interesse do Estado (outrem), pois é o Estado quem irá auferir receita. E mais, seu descumprimento, como dito, gera sanção (exigência do ICMS).

De igual modo, na segunda situação (quando o substituto tributário retém a contribuição), também há a obrigatoriedade do recolhimento. Trata-se, na realidade, de exemplo claro de contribuinte de fato e contribuinte de direito, pois este é quem está previsto no ordenamento como responsável pelo fato imponível e que ocupa o polo passivo da obrigação tributária, no caso, a empresa adquirente, porém, é aquele (contribuinte de fato, que é o produtor rural), que arca economicamente com o encargo em si (Gassen; D'Araújo; Paulino, 2013. p. 213–234).

A compulsoriedade, nesta situação, fica mais patente. Não é dado a opção ao contribuinte de fato (no caso, o produtor) de recolher ou não a contribuição, pois a empresa adquirente (contribuinte de direito), que irá retê-la, na condição de substituta tributária, para se valer de incentivos fiscais. Isto é, além de o contribuinte de fato não possuir autonomia para escolher entre recolher ou não a contribuição, benefício algum lhe resta, se não, apenas oneração.

Por fim, na terceira e última hipótese em que a contribuição ao FUNDEINFRA pode ser exigida, também há compulsoriedade. Trata-se daquelas situações em que seu recolhimento é condição para o contribuinte se valer do direito à manutenção da isenção de 100% (cem por cento) do ICMS, em determinadas operações.

O que existe, na verdade, é a exigência de parte do próprio ICMS para que o contribuinte tenha direito à isenção do ICMS restante. Em outras palavras: pague um pouco do ICMS, que o restante será dispensado. E assim o é, pois, a RMIT da contribuição ao FUNDEINFRA é a mesma do ICMS, diferindo, praticamente, apenas a alíquota.

A Regra-matriz de incidência tributária – RIMT -, é um esquema formal onde existem critérios que, juntos, formam a norma tributária em sentido estrito. Assim, em sua estrutura, haverá a hipótese, que se alude a um fato, e um consequente, que estabelece as consequências. Na hipótese, serão três critérios: material (comportamento), condicionado no tempo – critério temporal e no espaço – critério espacial, enquanto no consequente, dois serão os critérios: sujeitos (ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota) (Carvalho, 2018, p. 256). Assim, ao preencher referidos critérios, é possível construir a norma de incidência fiscal, ou seja, se acontecer o fato X, *deve-ser* o comportamento Y. Vejamos, então, um paralelo entre a RMIT do ICMS e da contribuição ao FUNDEINFRA:

Quadro 1 - Critério da regra-matriz de incidência tributária

| HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA | ICMS | FUNDEINFRA |
|------------------------|----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Critério material | Realizar operação jurídica relativa à circulação de mercadoria | Nesta terceira situação, realizar a operação jurídica de circulação (venda) interna, de soja, milho e cana-de-açúcar para indústria ou bovino/bufalino para abate em frigorífico ou abatedor |
| Critério espacial | Qualquer operação dentro do Estado Goiás | Qualquer operação dentro do Estado de Goiás |
| Critério temporal | Momento da transferência de titularidade da mercadoria | Momento da transferência de titularidade da mercadoria |



| CONSEQUENTE | | |
|-----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Sujeito Ativo | Estado de Goiás | Estado de Goiás |
| Sujeito passivo | A pessoa física ou jurídica que realiza a operação de circulação jurídica de circulação de mercadoria | A pessoa física ou jurídica que realiza a operação de circulação jurídica de circulação de mercadoria |
| Base de Cálculo | Valor da operação | Valor da operação |
| Alíquota | Entre 12% a 18% | Entre 0,5% a 1,65% |

Fonte: Brasil (1988, 1996); Goiás (2022a, 2022b, 2022c).

Percebe-se, então, que a contribuição ao FUNDEINFRA, na realidade, é um ICMS reduzido, pois, toda a sua RMIT é a mesma, cuja diferença reside, além da não incidência em todas as operações (eis que o Decreto limitou a algumas mercadorias), na alíquota. Ou seja, há pagamento de parte do ICMS, para dispensar o restante do pagamento do próprio ICMS. Podemos, inclusive, trazer o magistério de Moraes (1996, p. 388-390), do qual explica sobre a criação, por parte dos Legisladores, de um adicional a tributos já existentes, isto é, a individualidade do tributo já existente é mantida (fato gerador da obrigação tributária), porém, estabelece um percentual que irá recair sobre sua base de cálculo, majorando o tributo anterior, mas que preserva a mesma espécie tributária. Finaliza dizendo que, em casos como tais, a natureza do tributo permanece a mesma – ou seja, o tributo adicional não deixa de ser tributo. Miranda (1974, p. 135), de igual modo, sustenta que o imposto adicional não é um imposto qualitativamente diferente, se não, o mesmo imposto.

Em que pese referidos magistérios tratarem sobre adicionais de impostos e, *in casu*, existe é uma redução, podemos utilizá-los de forma análoga, pois, ao fim e ao cabo, a contribuição ao FUNDEINFRA, nestes casos, é um ICMS reduzido, porém, que não deixa de ser ICMS e, portanto, de recolhimento obrigatório. Reitera-se, ademais, que a opção dada ao contribuinte também não retira a obrigatoriedade de recolhimento. Ou haverá a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS cheio, ou recolhimento do ICMS reduzido. Facultativo seria, por exemplo, se na ausência de recolhimento da contribuição ao FUNDEINFRA (ou, como aqui denominado – ICMS reduzido), consequência alguma remanesceria, o que, bem se sabe, não acontece, eis que haverá a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS com alíquota máxima. Enfim, fato é que nesta terceira e última situação, o recolhimento também é obrigatório.

Posto referidas premissas, temos, então, que nas três situações, a contribuição ao FUNDEINFRA é obrigatória e, assim sendo, tal qual possui natureza tributária, eis que: é uma prestação pecuniária compulsória, que não tem origem sanção de ato ilícito, instituída mediante lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Inclusive, para demonstrar, com maior razão, a compulsoriedade da contribuição ao FUNDEINFRA, vale mencionar a *ratio decidendi* utilizada pelo STF no julgamento do RE 556854 AM, de relatoria da Min. Carmén Lúcia. Antes, porém, vejamos a ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EXAÇÕES PAGAS À SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS. SUFRAMA. NATUREZA JURÍDICA DE TAXA. INSTUIÇÃO POR MEIO DE PORTARIA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 24 DO DECRETO-LEI N. 288/1967 NÃO RECEPCIONADO. 1. Taxa e preço público diferem quanto à compulsoriedade de seu pagamento. A taxa é cobrada em razão de uma obrigação legal enquanto o preço público é de pagamento facultativo por quem pretende se beneficiar de um serviço prestado. 2. A Superintendência da Zona Franca de Manaus. Suframa exerce atividade afeta ao Estado em razão do disposto no art. 10 do Decreto-Lei n. 288/1967, e as exações por ela cobradas são de pagamento compulsório por quem pretende se beneficiar dos incentivos oferecidos pelo Decreto-Lei n. 288/1967, tendo, assim, natureza de taxa. 3. O parágrafo único do art. 24 do Decreto-Lei n. 288/1967, que autoriza a Superintendência da Zona Franca de Manaus. Suframa a instituir taxas por meio de portaria contraria o princípio da legalidade e, portanto, não foi recepcionado pela Constituição da República de 1988. (STF - RE: 556854 AM, Relator: Min. CARMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 30/06/2011, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011) (Brasil, 2011).

O caso em questão discutia a cobrança, por parte Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, de valores para que o interessado pudesse se valer de determinados benefícios oferecidos pelo Decreto-Lei n. 288/1967. A SUFRAMA defendia que referidos valores possuíam natureza de preço público, enquanto a parte autora, Gradiente Eletrônica S/A, sustentava a natureza tributária (taxa em razão do poder de polícia).

Para ser dirimida a questão, foi posto o seguinte questionamento: referido pagamento possuía caráter compulsório ou facultativo? Se compulsório, tal qual era tributo. Se facultativo, preço público. E, ao final, o posicionamento foi de que se trata de tributo, eis que compulsório. E a razão de decidir, conforme parte do voto da Min. Relatora, foi a seguinte:

[...] poderia a autora obter os benefícios do Decreto n. 288/67 sem utilizar os serviços da ré? A resposta que se impõe é: Não [...] assim, as cobranças efetuadas pela Superintendência da Zona Franca de Manaus não são de pagamento facultativo a quem pretende fazer uso dos benefícios da Zona Franca de Manaus (STF - RE: 556854) (Brasil, 2011).

Percebe-se, portanto, que a premissa utilizada para definir o caráter compulsório foi de que a autora, acaso não efetuasse o pagamento do valor exigido, não poderia se valer dos benefícios, sendo compulsório, então. Assim, no caso em análise, fazendo uma analogia, pergunta-se: se o contribuinte não pagar a contribuição ao FUNDEINFRA, poderá se valer dos incentivos fiscais? E a resposta é negativa, o que reitera, mais uma vez, o caráter compulsório da contribuição ao FUNDEINFRA. Se é de recolhimento obrigatório, cuja origem não é sanção de ato ilícito e, ainda, é instituída e cobrada mediante atividade plenamente vinculada, tal qual pode ser definida como sendo tributo, ou, então, tributo disfarçado ou tributo oculto, como sustenta Machado (2015, p. 165), onde o Estado, se valendo de sua soberania, impõe a prestação, fazendo-a compulsória por via oblíqua. Ataliba (2001, p. 192), com mais ênfase, sustenta que toda exigência obrigatória de cunho patrimonial deve submeter-se a ordem constitucional, e se referida exigência é em pecúnia, o regime que a ela se submete é o tributário.

3 OUTROS ARGUMENTOS RELEVANTES PARA DEFENDER A NATUREZA JURÍDICA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO AO FUNDEINFRA

Podemos apresentar outros argumentos relevantes que atestam, mais ainda, a natureza jurídica tributária da contribuição ao FUNDEINFRA. Por exemplo, tanto a Lei n. 21.671/2022, como o Decreto n. 10.187/2022, que dispuseram sobre referida contribuição, alteraram o Código Tributário Estadual e seu Regulamento. Mesmo não sendo, como sustenta Barreto (2020, p. 91), um argumento definitivo, tendo em vista que a localização de um enunciado não define sua natureza jurídica, tal fator, somado a tantos outros, torna-o relevante. Isso porque, se não é tributo, por qual motivo, então, referidos veículos introdutores alteraram, justamente, a legislação estadual, e seu regulamento, que regem a tributação no estado? Ademais, se não é tributo, por qual motivo, então, tal qual é, como o próprio inciso I, do artigo 5º da Lei n. 21.670/22¹⁴ estabelece, “exigida no âmbito do ICMS”, que é um imposto e, portanto, tributo?

Outra observação: se referido recolhimento não é obrigatório, por qual motivo, então, o artigo 2º da Instrução Normativa SEE n. 1.543, de 06 de janeiro de 2023, da qual dispõe sobre o recolhimento de referida contribuição, prevê que:

Art. 2º A contribuição de que trata o art. 1º será efetuada pelo contribuinte credenciado para tal fim nas hipóteses e termos previstos no art. 79-A do Decreto n. 4.852, de 29 de dezembro de 1997, Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás – RCTE, nos §§ 1º-A a 1º-F do art. 2º, parágrafo único do art. 3º, nos §§ 3º a 6º do art. 14 e na alínea “c” do inciso V do art. 16, todos do Anexo VIII do RCTE (SEE 1543/23 Goiás, 2023).

O artigo em questão é claro: na hipótese de a empresa adquirente ser revenda, cuja operação seja a aquisição de soja, milho e cana-de-açúcar, e desde que a mesma possua o termo de credenciamento, tal qual irá efetuar o pagamento da contribuição ao FUNDEINFRA. O §1º deste mesmo artigo ainda estabelece:

§1º A contribuição ao FUNDEINFRA é devida, ainda, sem exigência de credenciamento do estabelecimento responsável por seu recolhimento, na hipótese de fruição dos benefícios fiscais descritos nos incisos LXXVIII e CXVI do art. 6º do Anexo IX do RCTE (LEI 21.670/22) (Goiás, 2022b).

Em se tratando de aquisição de soja, milho e cana-de-açúcar por agroindústria, a contribuição ao FUNDEINFRA é devida, sem exigência do credenciamen-

¹⁴ Art. 5º Constituem receitas do FUNDEINFRA:

I - contribuição exigida no âmbito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS (Goiás, 2022b).

to. Ou seja, tanto o *caput* do artigo, como seu parágrafo primeiro são claros a estabelecer que a contribuição ao FUNDEINFRA é devida. Por algo devido(a), conforme dicionário Michaelis, tem-se aquilo que se deve pagar, que é alvo de dívida ou obrigação. Portanto, são argumentos que, como dito, somados a tantos outros, demonstram que a contribuição ao FUNDEINFRA é obrigatória, e possui natureza jurídica tributária.

4 CONTRIBUIÇÃO AO FUNDEINFRA – NOVA ESPÉCIE TRIBUTÁRIA?

Partindo da conclusão de que a contribuição ao FUNDEINFRA é obrigatória e, portanto, possui natureza jurídica tributária, a dúvida que surge é: de qual espécie? Poderíamos sustentar que a contribuição ao FUNDEINFRA é um ICMS, pois possui a mesma RMIT, apenas com o critério material e alíquota reduzidos.

Mas analisemos sobre uma outra ótica a sua regra-matriz de incidência tributária, em especial, seu critério material (verbo + complemento), qual seja: fruir (verbo) de incentivos fiscais (complemento). Em outras palavras: ao fruir determinados incentivos fiscais, deve recolher a contribuição. Ou, ao fruir do direito à imunidade na exportação, deve recolher a contribuição. Vejamos um quadro que melhor elucida o narrado.

Quadro 2 – Critério da regra-matriz de incidência tributária da contribuição ao FUNDEINFRA

| HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA | |
|-------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Critério Material | Fruir de determinados incentivos fiscais ou se “valer” do direito à imunidade |
| Critério espacial | Dentro do Estado de Goiás |
| Critério temporal | Depende da operação. Para se valer do direito à imunidade: no momento da exportação. Pare se valer dos outros incentivos fiscais: no momento da operação |
| CONSEQUENTE | |
| Sujeito ativo | Estado de Goiás |
| Sujeito passivo | Aquele que quer se valer dos incentivos fiscais ou direito à imunidade |
| Base de cálculo | Valor da operação |
| Alíquota | 0,5% a 1,65% |

Fonte: Goiás (2022a, 2022b, 2022c).

176

Seria referida contribuição, então, um novo tributo, da espécie imposto, tendo em vista que não vinculado a qualquer atuação do Estado. E, partindo dessa conclusão, de igual modo, haveria inconstitucionalidade. Isso porque a Constituição Federal bem limitou, de forma taxativa, a competência tributária. Cada ente federado, para poder criar/instituir determinado tributo, deve, inicialmente, analisar a CF/88 e verificar se esse exercício de competência está por ela autorizado.

Caso contrário, qualquer criação lá não prevista, é manifestamente inconstitucional. Não só isso. Ao instituir o tributo, além de ser necessária a autorização constitucional, o ente federado deve respeitar seu arquétipo genérico que está, de igual modo, lá traçado, sob pena de invalidade (Carraza, 2015, p. 447). Assim, pergunta-se: existe autorização para os Estados criarem um novo imposto, cujo fato gerador é a fruição de incentivos fiscais? E a resposta é negativa, motivo pelo qual, a invalidade é patente.

Inclusive, no Estado do Rio Grande do Norte, houve situação similar. Foi criado, através da Lei Complementar n. 595/2017, o Fundo de Equilíbrio Fiscal do Rio Grande do Norte – FUNDERN, que é uma contribuição, também exigida no âmbito do ICMS, cujo valor é de até 10% (dez por cento) sobre o benefício ou incentivo que o beneficiário faz jus. Ou seja, para se valer de determinado incentivo (critério material), deve haver o recolhimento dessa contribuição ao FUNDERN. Foi ajuizada ação direta de inconstitucionalidade pela Associação das Empresas dos Polos Industriais do Estado do Rio Grande do Norte diretamente no Tribunal daquele Estado (protocolo n. 0800001-90.2018.8.20.0000). A ação, ao final, foi procedente. Vejamos a ementa:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPUGNAÇÃO DOS ARTS. 2º E 5º DA LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL N. 595/2017, QUE INSTITUIU O FUNDO DE EQUILÍBRIO FISCAL DO ESTADO DO RIO GRANDE – FUNDERN E, POR ARRAS-TAMENTO, DOS DISPOSITIVOS CORRELATOS DA PRÓPRIA LEI E DO DECRETO ESTADUAL N. 27.608/2017. DETERMINAÇÃO, POR PARTE DA MENCIONADA LEGISLAÇÃO, DE REALIZAÇÃO DE DEPÓSITO MENSAL, PELOS ESTABELECIMENTOS BENEFICIÁRIOS DO PROGRAMA DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRI-

AL (PROADI), NO PERCENTUAL DE 5% (CINCO POR CENTO) APLICADO SOBRE O VALOR DO BENEFÍCIO OU INCENTIVO A QUE FAZ JUS O BENEFICIÁRIO, EM FAVOR DO FUNDERN. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 92 E 98 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE EVIDENCIADA. INFRINGÊNCIA ÀS DETERMINAÇÕES QUANTO À COMPETÊNCIA PARA A CRIAÇÃO DE TRIBUTOS. SUPRESSÃO DE ISENÇÃO CONCEDIDA DE FORMA ONEROSA. OFENSA AO ART. 178 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E À SUMULA 544 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO (TJRN – ADI 0800001-90.2018.8.20.0000, Relator: Des. Claudio Santos, Data de Julgamento: 26/10/2022, Data de Publicação: 04-10-202) (Rio Grande do Norte, 2022).

Um dos principais fundamentos utilizados foi de que o Estado criou um novo imposto (cujo fato gerador era a fruição de incentivos fiscais e a base de cálculo, o valor do benefício auferido), violando a competência tributária, sendo inconstitucional, portanto, em seu voto, o Relator, Desembargador Claudio Santos, valeu-se dos argumentos apresentados pela Requerente, ao assim manifestar-se:

Oportunamente acentuou a Requerente que, no caso, se encontram presentes “todos os elementos de uma espécie tributária autônoma, qual seja, seu sujeito ativo (Estado do Rio Grande do Norte); sujeito passivo (empresas que gozem de incentivos e benefícios fiscais, financeiro-fiscais ou financeiros no âmbito do ICMS); a hipótese de incidência (fruição de incentivos ou benefícios fiscais, financeiro-fiscais ou financeiros no âmbito do ICMS); base de cálculo (o valor do incentivo ou benefício fiscal, financeiro-fiscal ou financeiros no âmbito do ICM); alíquota (5%, até 30 de junho de 2018, e 10%, a partir de 1º de julho de 2018) (TJRN/ADI 0800001-90.2018.8.20.0000)) (Rio Grande do Norte, 2022).

Após o Estado Requerido apresentar Embargos de Declaração, o Tribunal modulou os efeitos a fim de impedir os contribuintes de cobrarem a contribuição de forma retroativa, tendo em vista que estabeleceu como marco temporal o início da inconstitucionalidade da Lei, a data da publicação da decisão que a declarou inconstitucional.¹⁵

Enfim, fato é que a contribuição ao FUNDEINFRA, por ter violado a competência tributária, é inconstitucional.

¹⁵EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRETENSÃO DE COMPLEMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO PARA ESTABELECER A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. POSSIBILIDADE. EFICÁCIA EX NUNC PARA IMPEDIR REPERCUSSÕES DE ORDEM FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA DEMASIADAMENTE ONEROSAS AOS COFRES PÚBLICOS ESTADUAIS. RECURSO PARCIALMENTE PROVÍDO (Rio Grande do Norte, 2022).

CONCLUSÃO

A contribuição ao FUNDEINFRA é, na realidade, um tributo, da espécie imposto, pois não vinculado a qualquer atuação do Estado. A conclusão foi obtida levando em consideração vários fatores, em especial, de que se trata de pagamento compulsório, e não voluntário. Diga-se compulsório, pois seu nascimento se deu independentemente da vontade do contribuinte, ou, em outras palavras, se deu em decorrência da lei, sendo este, inclusive, o posicionamento do Ministro Marco Aurélio na ADI n. 2.056, quando votou (foi vencido) para afastar a alegação de facultatividade do pagamento a contribuição ao FETHAB, no Estado do Mato Grosso, contribuição essa que possui similitude com a contribuição ao FUNDEINFRA.

Não só isso. O fato de existir uma opção prévia ao contribuinte (entre pagar o ICMS cheio e pagar a contribuição ao FUNDEINFRA) não retira a compulsoriedade, pois, ocorrido o evento previsto na hipótese, há o dever de pagar e, acaso não tenha esse pagamento, o contribuinte sofrerá consequências gravosas (maior incidência da carga tributária). Além de tantos outros argumentos.

Poderíamos sustentar, também, que a contribuição ao FUNDEINFRA é um imposto da espécie ICMS. Depende da forma em que se analisa sua RMIT. Entretanto, partindo da premissa de que a hipótese de incidência é: fruir de incentivos fiscais, e o consequente, recolha a contribuição ao FUNDEINFRA, temos, então, um novo imposto e, se assim o é, tal qual é inconstitucional, por violar competência tributária. Na verdade, seja analisando a contribuição ao FUNDEINFRA como um ICMS ou como um novo imposto, em ambas as situações há inconstitucionalidade.

Entendendo que é um ICMS, há inconstitucionalidade material, por uma série de motivos, por exemplo: redução indevida de alíquota interna, violação ao princípio da não vinculação da receita de imposto à fundo, violação ao princípio da igualdade, violação a regra de imunidade na exportação e tantos outros. Registra-se que referidas violações não foram devidamente esmiuçadas no presente trabalho, pois aqui nos valemos da conclusão de que a contribuição ao FUNDEINFRA é uma nova espécie tributária, o que, de igual modo, a torna inconstitucional por violar competência tributária. E se é inconstitucional, não pode ser exigida, então.

Por fim, partindo dessa conclusão, isto é, de que a contribuição ao FUNDEINFRA é compulsória, pois que seu nascimento se deu independentemente da vontade do contribuinte, temos, também, que no caso da contribuição ao FETHAB e ao FUNDERSUL, tal qual também é compulsória, eis que são exigidas em decorrência da lei, cuja vontade do contribuinte não é suficiente para deixar de pagá-las: se não pagar, terá consequências, por exemplo, recolhimento a maior ou integral de determinado imposto (ICMS), que a princípio estaria dispensado. Facultativo seria se seu pagamento se desse não por previsão legal, mas por vontade (mera liberalidade) do contribuinte.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2023. Edição do Kindle.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

BRASIL. **ADI n. 2.056**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Data de Julgamento: 30 maio 2007, Tribunal Pleno. Data de Publicação: Ata nº 15, 30 maio 2007. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1773721>. Acesso em: 20 dez. 2023

BRASIL. **Constituição da República Federativas do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 dez. 2023

BRASIL. **Lei complementar nº 194, de 23 de junho de 2022**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nºs 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm. Acesso em: 18 dez. 2023

BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 21 dez. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **RE: 556854 AM**. Recurso extraordinário. Exações pagas à superintendência da zona franca de Manaus. Relator: Min. Cármem Lúcia, Data de Julgamento: 30 jun. 2011, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-195 Divulg. 10 out. 2011. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2542263>. Acesso em: 21 dez. 2023.

CALCINI, Fábio Pallaretti. **Tributação no agronegócio**: algumas reflexões. Londrina: Thote, 2023.

CARNEVALLI, Juliana. Governo encaminha à ALEGO projeto de lei que cria o Fundeinfra. **Agência Notícias**, Goiás, 11 nov. 2022. Disponível em: <https://agenciacionadonoticias.go.gov.br/63814-governo-encaminha-a-alego-projeto-de-lei-que-cria-o-fundeinfra>. Acesso em: 18 dez. 2023.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores/ Juspodivm, 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Funrural é tributo. Universidade Federal de Minas Gerais. **Revista da Faculdade de Direito**, Belo Horizonte, n. 21, 1979. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/930>. Acesso em: 20 dez. 2023.

COMPULSÓRIO. In: MICHAELIS: Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. São Paulo: Editora Melhoramentos, [2024]. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?id=nWmA>. Acesso em: 20 dez. 2023.

COSTA, Helena Regina. **Curso de direito tributário**: constituição e código tributário nacional. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de tributo**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/8932/1/Fernando%20Gomes%20Favacho.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2023.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência**, Florianópolis, v. 34, n. 66, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p213>. Acesso em: 20 dez. 2023.

GOIÁS. **Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997**. Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás. Goiânia: Secretaria de Estado da Economia, 1997. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=127568>. Acesso em: 20 dez. 2023.

GOIÁS. **Instrução Normativa SEE n. 1.543 de 06/01/2023**. Dispõe sobre o recolhimento da contribuição ao Fundo Estadual de Infraestrutura - Fundeinfra. Goiânia: Secretaria de Estado da Economia, 2023. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=441276#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20recolhimento%20da,Fundo%20Estadual%20de%20Infraestrutura%20%2D%20FUNDEINFRA>. Acesso em: 20 dez. 2023.

GOIÁS. **Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991**. Institui o código tributário do Estado de Goiás. Goiânia: Assembleia Legislativa, 1991. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=127513#:~:text=Institui%20o%20C%C3%B3digo%20Tribut%C3%A1rio%20do%20Estado%20de%20Goi%C3%A1s.&text=DISPOSI%C3%87%C3%83O%20PRELIMINAR,-Art.,Tribut%C3%A1rio%20do%20Estado%20de%20Goi%C3%A1s>. Acesso em: 18 dez. 2023

GOIAS. **Lei nº 21.670, de 6 de dezembro de 2022**. Dispõe sobre a criação do Fundo Estadual de Infraestrutura – FUNDEINFRA e cria o Programa de Parcerias Institucionais para o Progresso e o Desenvolvimento Econômico do Estado de Goiás. Goiânia: Assembleia Legislativa, 2022b. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/106378/pdf>. Acesso em: 18 dez. 2023

GOIÁS. **Lei nº 21.671, de 6 de dezembro de 2022**. Altera as Leis nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, Código Tributário do Estado de Goiás – CTE, nº 13.194, de 26 de dezembro de 1997, e nº 13.453, de 16 de abril de 1999, que tratam de matéria tributária. Goiânia: Assembleia Legislativa, 2022c. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/106377/pdf>. Acesso em: 18 dez. 2023.

GOIÁS. **Projeto de Lei 10.803/2022**. Dispõe sobre a criação do Fundo Estadual de Infraestrutura - Fundeinfra. Goiânia: Assembleia Legislativa, 2022d. Disponível em: <https://opine.al.go.leg.br/proposicoes/2022010803>. Acesso em: 10 dez. 2023.

GOIÁS. Secretaria de Estado da Economia. **Decreto nº 10.187, de 30 de dezembro de 2022.** Altera o Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás. Goiânia: Secretaria de Estado da Economia, 2022a. Disponível em: https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Decretos/D_10187.htm. Acesso em: 20 dez. 2023.

GRAU, Eros Roberto. Nota sobre a Distinção entre obrigação, dever e ônus. **Revista da Faculdade de Direito**, São Paulo, v. 77, 1982. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66950>. Acesso em: 20 dez. 2023.

LOUBET, Leonardo Furtado. **Tributação Federal no Agronegócio**. São Paulo: Noeses, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MIRANDA, Pontes de. **Dez anos de pareceres**. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1974. v. 3.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. v. 1.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

RIO GRANDE DO NORTE. Tribunal Regional. **ADI 0800001-90.2018.8.20.0000**. Ação direta de constitucionalidade. impugnação dos Arts. 2º e 5º da Lei Complementar Estadual n. 595/2017, que instituiu o fundo de equilíbrio fiscal do Estado do Rio Grande do Norte. Relator: Des. Claudio Santos, Data de Julgamento: 26 out. 2022, Data de Publicação: 04 out. 2022. Disponível em: <https://pje2gconsulta.tjrn.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/listView.seam>. Acesso em: 22 dez. 2023.

SOUZA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentário ao código tributário nacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **O conceito constitucional de Tributo**. São Paulo: USP, 2004. Moodle. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663928/mod_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20conceito%20constitucional%20de%20tributo.pdf. Acesso em: 19 dez. 2023.