

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA NÃO PODE SER FATO GERADOR DE IMPOSTO¹

THE NON-ACCOMPLISHMENT OF FISCAL ANCILLARY OBLIGATIONS SHALL NOT TRIGGER A TAX OBLIGATION

DIE VERLETZUNG NEBENLEISTUNGEN SOLL NICHT EIN STEUERTATBESTAND SEIN

Paulo Victor Vieira da Rocha²

Lucas B. Salama³

ÁREA DO DIREITO: Direito Tributário.

Resumo

O presente trabalho assume como premissa que obrigação principal (de dar), segundo o CTN, pode ser de pagar tributo ou penalidade, enquanto obrigação acessória é uma condição de sujeição, no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos (obrigação de fazer ou de não fazer). O descumprimento dessa obrigação acessória faz nascer obrigação principal, de pagar penalidade. Com base nisso se sustenta que o descumprimento de obrigações acessórias não pode gerar obrigação de pagar imposto (nem contribuição social), senão apenas a imposição de multa. O caso do não internamento de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus em operações interestaduais é a ilustração concretamente analisada, para demonstrar a ilegalidade da interpretação que leva o descumprimento de obrigações acessórias a se tornarem fato gerador da obrigação de pagar imposto.

Palavras-chave: obrigação tributária; obrigação acessória; descumprimento; imposto; multa.

Abstract

This work assumes as a premise that the main fiscal obligation (obligation to give), according to the CTN, shall be of two kinds, to pay a levy or a fine, whereas the ancillary fiscal obligation is a submission condition justified on the interests of fiscal

¹ Recebido em 06/junho/2020. Aceito para publicação em 23/julho/2020.

² Pós-doutorando no Departamento de Direito Econômico Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo. Professor Adjunto de Direito Público da Universidade do Estado do Amazonas em Manaus, habilitado no Programa de Pós-Graduação Direito Ambiental - PPGDA. Coordenador do Programa de Especialização em Direito Tributário Brasileiro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) em São Paulo. Professor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, habilitado no Programa de Pós-graduação em Direito Tributário Internacional - PPGDTI.. E-mail: procha@uea.edu.br

³ Graduando em Direito e Membro da Clínica de Prática Tributária na Universidade do Estado do Amazonas. Bolsista de Iniciação Científica na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Estagiário em Gasparino, Roman, Sachet, Barros e Marchiori Sociedade de Advogados. E-mail: 99lsalama@gmail.com

administration (obligation to do or not to do). The ancillary obligation's non-accomplishment triggers a main fiscal obligation: to pay a fine. On such grounds, it is argued that the non-accomplishment of ancillary fiscal obligations shall not trigger a main obligation to pay a tax nor social contribution), but only to pay a fine. The case of non "internalization" of goods shipped to Manaus Special Economic Zone in the realm of inter-state trade operations is an illustration of the problem analyzed in concrete in order to demonstrate that illegality of the interpretations according to which the non-compliance to ancillary fiscal obligations become a taxable event itself.

Keywords: *tax obligation – ancillary fiscal obligation – non-compliance – tax – penalty*

Fortsetzen

Die Arbeit geht davon aus, dass die Steuerpflicht in der CTN (Brasilianische Abgaben Ordnung) eine Steuer oder Straff Zahlung begründet, während die Steuerliche Nebenleistungen wirklich eine Unterwerfungszustand für dem Interesse nach die Erhebung und Inspektion der Steuern sind (Schuld nach etwas machen oder nach zu unterlassen). Die Verletzung der Steuerpflicht begründet eine neue Pflicht eine Straffe zu zahlen. Deshalb man argumentiert, dass die Verbrechung einer Nebenpflicht keine Pflicht Steuer zu zahlen begründet, sondern eine Pflicht Straffe zu Zahlen. Der Fall in den Waren nach dem „Manaus Steuervergünstigungen Zone“ versendet ist, aber nicht freigibt wird, ist der konkretes Beispiel die analysiert wurde, um zu demonstrieren die Illegalität der Auslegung nach der eine Nebenleistung nicht Erfüllung eine Steuerpflicht begründen sollen.

Schlüsselwörter: *Steuerpflicht; Nebenleistungen; Verletzung; Steuer; Straff .*

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 A regra da capacidade contributiva; 3 A justificação extrafiscal do imposto (ou de sua ausência) e o descumprimento de obrigações acessórias; 4 Síntese conclusiva; 5 Referências; 5.1 Literatura; 5.2 Jurisprudência.

SUMMARY: 1 Introduction; 2. The ability to pay rule; 3. The Economic Behavior Driving Justification and the noncompliance of the secondary tax obligations; 4 Synthesis; 5 References; 5.1 Literature; 5.2 Trials.

INHALTSÜBERSICHT: 1 Einführung; 2 Der wirtschaftliche Leistungsfähigkeitsregel. 3. Die Lenkungsfunktion als Rechtfertigung der Steuerregeln betreffend; 4 Schlüssige Synthese; 5 Literaturhinweise; 5.1 Literatur; 5.2 Jurisprudenz.

1 INTRODUÇÃO

A noção de Obrigação Tributária baseou o Direito Tributário brasileiro por vários anos (VIEIRA DA ROCHA, 2016, p. 192 – 211). O *tributo devido*, propriamente dito, é o objeto da prestação, que por sua vez, é objeto da relação

obligacional tributária. Como qualquer outra obrigação, a obrigação tributária é uma relação jurídica entre sujeito ativo e entre sujeito passivo que tem por objeto uma prestação (SCHOUERI, 2018, p. 498). No caso preciso da obrigação tributária, tem-se como sujeito ativo o ente credor do tributo, como sujeito passivo o contribuinte ou responsável tributário e como objeto uma prestação de dar, no caso dinheiro ao erário público.

Esta quantia em dinheiro que é objeto da prestação obrigacional tributária pode ter duas naturezas jurídicas distintas, de tributo ou de penalidade. Será tributo se ocorrido o seu respectivo fato gerador, definido pelo CTN como condição necessária ou suficiente para o nascimento da obrigação tributária. Mas esta prestação também pode ter por objeto uma penalidade – sob a forma de multa – já que, segundo o mesmo CTN, a obrigação acessória, se descumprida, se converte em principal.

Esta “conversão” a que o Código se refere é, algumas vezes, interpretada de maneira absolutamente equivocada, como se pretende demonstrar ao longo deste trabalho. Esta equivocidade, para ser demonstrada, depende de um maior detalhamento sobre a natureza da obrigação tributária. Afinal, já se mencionou aqui que a obrigação principal é uma obrigação de dar dinheiro aos cofres públicos, sem que até este ponto se apresentasse uma definição de obrigação acessória.

Na busca do cumprimento da obrigação tributária que tenha por objeto o pagamento de tributos, é comum que sejam impostas as obrigações ditas acessórias, na forma de prestações não-pecuniárias, diversas da principal, devendo estas ser observadas pelo sujeito passivo (ainda que meramente potencial) em atendimento aos interesses da arrecadação e da fiscalização de tributos, nos termos do art. 113, § 2º, CTN.

Por muito tempo se debateu a natureza da obrigação acessória no direito tributário brasileiro, especialmente em função da ausência de conteúdo patrimonial subjacente a ela (pois o fazer ou não fazer não têm expressão necessariamente econômica), enquanto, no direito privado, havia certo consenso de que o conteúdo patrimonial era elemento essencial ao conceito de obrigação (COSTA, 2003, p. 26 – 38).

Perceba-se, ainda, que em outros países, é indiscutível o conteúdo patrimonial da chamada obrigação tributária acessória, mas porque lá este termo tem outra conotação, fazendo referência a juros e demais acréscimos legais

incidentes sobre o tributo, como é o caso da Alemanha (KLEIN, BROCKMEYER, 2006, p. 209) e na Áustria (DORALT, RUPPE, 2006, p. 227).

Hoje há bastante convergência em favor da posição de que as ditas obrigações acessórias não são rigorosamente obrigações, seja porque não tem conteúdo patrimonial (CARVALHO, 2019, p. 375), seja porque não se extinguem pela quitação da principal pelo sujeito passivo (SCHOUERI, 2018, p. 503 – 504). Daí porque ser tão forte a expressão “deveres instrumentais” cunhada por Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 375), não obstante a literalidade do código as chame de *obrigações acessórias*.⁴

Perceba-se que a discussão não se deu em relação ao conteúdo patrimonial ou não da obrigação acessória, mas sim sobre se ela poderia ser considerada obrigação, a despeito de não ter conteúdo patrimonial. Portanto, há boa dose de consenso sobre não ter a obrigação acessória conteúdo patrimonial (BORGES, 1999, p. 80 – 85).

No entanto, o descumprimento da obrigação tributária acessória, assim como o descumprimento da principal, impõe, genericamente, a mesma consequência jurídica: a imposição de penalidade sob a forma de multa pecuniária. Seja o não pagamento do tributo no dia do vencimento (obrigação principal) seja o inadimplemento de uma obrigação acessória dão ensejo a uma nova obrigação tributária, que, em geral, tem por objeto uma nova obrigação, de dar dinheiro ao Estado, sob a forma de multa (SCHOUERI, 2018, p. 500 – 501).

Daí porque o Código falar em “conversão” da obrigação acessória em principal, no caso do descumprimento da primeira. É por isso que não se pode negar que a obrigação acessória pode, indiretamente, implicar uma obrigação principal. É que, caso descumprida, este descumprimento dará ensejo à imposição de penalidade, normalmente sob a forma de multa.

Mas, afirmar o CTN que o descumprimento da obrigação acessória implica o nascimento da obrigação principal (conversão da obrigação acessória e principal, na literalidade da linguagem do Código), não significa, de forma alguma, que esta então nascida obrigação principal poderá ter por objeto o pagamento de tributo. E isso se dá por algumas razões, a começar pela regra da capacidade contributiva, como se passará a demonstrar.

⁴ Para uma excelente, crítica e atual revisão bibliográfica sobre a natureza das obrigações acessórias: TAKANO, 2017, p. 101-166.

2 A REGRA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A capacidade contributiva é a medida de comparação entre contribuintes em matéria de impostos. Se o princípio da igualdade determina que os iguais devem ser tratados igualmente e os desiguais desigualmente, na medida de sua desigualdade, é preciso critérios para se definir quem é igual é quem é diferente e quem medida os diferentes se diferenciam (SCHOUERI, 2005, p. 274). O princípio da igualdade, portanto, é formal, ele, por si só não contém critérios materiais de comparação, que Tipke (1984, p. 515 – 527) chama de princípios materiais de igualdade.⁵

Afinal, o mesmo Tipke (1984, p. 515 – 527) alerta que igualdade não é sinônimo de identidade. Não há contribuintes absolutamente idênticos, como não há sujeitos absolutamente idênticos, como explica Westen (1990, p. 19 – 38). A igualdade, sobre não ser sinônimo de identidade, é, em verdade relativa, ou como diz Tipke (1984, pp. 515 – 527), saber se dois contribuintes ou situações são iguais demanda que se pergunte: iguais em relação a que? A depender do critério, alguns vão ser equivalentes e outros não. Daí ser mais apropriado falar em equivalência, no sentido de igualdade relativa, como bem fez o texto constitucional de 1988 que proscreeu que o legislador tributário tratasse diferentemente contribuintes em situação *equivalente*.

É por isso que, como pontuado por Schoueri (2005, p. 153 – 154), a depender do tributo e da sua causa final, no sentido de justificação (*Rechtfertigung*)⁶ ter-se-á um diferente critério. Assim é que por força das taxas se justificarem para a cobertura de despesas individualizáveis é que seu critério de comparação é, de um lado, a causa ou proveito direto de uma atividade estatal e, de outro, o custo desta atividade estatal que se pretende custear por meio do tributo.

Com efeito, segundo a isonomia, quando se perguntar quem deve pagar determinada taxa, a resposta será imediata: quem causar a atividade estatal cujo custo se pretender custear pela taxa ou quem diretamente se beneficiar desta atividade. Por outro lado, quando se perguntar sobre quanto deverá aquele contribuinte pagar a título da taxa, a resposta também será imediata: um valor

⁵ No mesmo sentido: SCHOUERI, 2005, p. 274.

⁶ Sobre as relações normativas entre justificação de impostos, direitos fundamentais e constitucionalismo é, assim, sobre o caráter jurídico da justificação dos impostos: RODI, 1994, pp. 31-72; VIEIRA DA ROCHA, 2017, p. 119-153.

equivalente ao custo da atividade estatal que se pretender suportar financeiramente por meio da taxa.

O mesmo caminho seguir-se-á com o imposto. Se ele se justifica para cobrir as despesas gerais do Estado e elas aproveitam a todos sem que possam ser individualizadas, todos devem estar sujeitos aos impostos, desde que, obviamente, o possam, no sentido de “ter capacidade para tanto” (garantia do mínimo existencial - SCHOUERI, 2005, p. 146, 164-165). Portanto, se o imposto visa a cobrir despesas no interesse de todos, todos devem estar sujeitos a ele. Trata-se de “ponte lógica” de que falou Griziotti (1939, p. 372-385), ao mudar se pensamento em favor da teoria da capacidade contributiva como justificativa do imposto (por quê se paga imposto), como narra Schoueri (2005, p. 146). Segundo ele, a capacidade contributiva só existe porque o Estado a propicia, pela organização dos serviços públicos de um modo geral.

Além disso, hoje se percebe que, a própria existência do mercado é condição para que se aufera, poupe e consuma renda, mercado este que só existe porque é proporcionado pelo Estado (SCHOUERI, 2018, p. 26 – 27). Mas a ligação direta com a capacidade contributiva surge de maneira ainda precisa quando se questiona o quanto cada um deve pagar de imposto. Dado que ele, no Brasil, se insere no contexto de um estado cujos objetivos é construir uma sociedade justa, livre e solidária, o montante a ser pago por cada um a título de imposto deve corresponder às suas possibilidades, à sua capacidade contributiva, lembrando que este vínculo entre solidariedade e capacidade contributiva já ficou muito claro há muito tempo, por exemplo, no pensamento de Moschetti (1973, p. 71 e ss.), do começo da década de setenta.

Se, portanto, a equivalência ao custo da atividade estatal é o critério para definir quanto cada um paga de taxa, nos impostos este critério de graduação é a capacidade econômica do contribuinte, como confirma o art. 145, § 1º, CF/88. Este dispositivo expressa um princípio constitucional, que garante ao contribuinte ter seu imposto graduado, na maior medida possível, levando-se em conta a sua capacidade contributiva (VIEIRA DA ROCHA, 2011, p. 51 – 59). Fala-se aqui em princípio como mandamento de otimização, no sentido de normas que prescrevem que algo seja feito na maior medida possível, salvo limitações fáticas ou jurídicas (ALEXY, 1985, p. 75 – 77).

Esta natureza principiológica da norma que trata da graduação de impostos segundo a capacidade contributiva se evidencia na jurisprudência mais recente do STF, quando admite, gradativamente, limitações a este direito fundamental, mas, exatamente por sua natureza de direito fundamental, exige justificativas proporcionais para sua mitigação. Assim por exemplo as decisões sobre a base de cálculo do ICMS nos regimes de substituição tributária “para frente” (RE 593.849/MG) e a decisão sobre tributação pelo imposto de renda da pessoa jurídica, de lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas de empresas brasileiras, sem que estes sejam distribuídos às suas controladoras ou coligadas (ADI 2.588).

No entanto, por conta da definição de regras materiais de competência típica do constitucionalismo brasileiro, fica também bastante explícita em nosso sistema a existência de outra norma jurídica referente à capacidade contributiva, esta com estrutura de regra, como norma que prescreve deveres/direitos definitivos, que não estão sujeitos a ponderações nem restrições, mas apenas a exceções abertas por outras regras, já que no plano constitucional não faz muito sentido falar-se em regras hierarquicamente superiores nem cronologicamente posteriores (ALEXY, 1985, p. 77 – 78).

Portanto, as regras de competência tributária, ao definirem materialmente o que pode ou não ser objeto de imposição fiscal, confirmam que a capacidade contributiva é pressuposto de todo e qualquer imposto. Se, de um lado, os impostos devem ser graduados, maior medida possível, segundo a capacidade econômica do contribuinte (base de cálculo e alíquota), os mesmos impostos só podem decorrer de situações que revelem (sem considerações gradativas) capacidade contributiva. Em outros termos, só pode ser fato gerador de imposto o que revele capacidade contributiva. Não pode ser fato gerador de imposto o que não revela capacidade contributiva (VIEIRA DA ROCHA, 2011, p. 48-49).

É por isso que, por exemplo, já se decidiu que a transferência física de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não é fato gerador do ICMS (ARE 746.349). Com efeito, esta decisão implica problemas relacionados à repartição de receitas em operações interestaduais por conta da não cumulatividade e, assim, é uma decisão que merece reflexões profundas. Mas, para o que importa neste debate, a fundamentação dessas decisões – que é procedente – é a falta de capacidade contributiva nessas operações.

Do mesmo modo, e sob fundamentação expressa na regra da capacidade contributiva, também já se decidiu – inúmeras vezes, com confirmação recente – que, embora, em princípio, o fato gerador do IPI seja saída de produtos industrializados, caso esta saída se perfaça, com perfeição em uma operação de venda, mas, no curso do trajeto posterior a saída a mercadoria for roubada ou furtada, inexistente débito do imposto sobre produtos industrializados (REsp 734.403/RS).

Perceba-se que aqui não estava em discussão exatamente a constitucionalidade de uma regra legal, mas a interpretação da própria regra legal, pela Administração tributária, controlada pelo Judiciário, com base na regra da capacidade contributiva. Tudo que se disse até aqui para a interpretação da regra constitucional de competência vale conseqüentemente para a interpretação direta das próprias regras legais que se inserem no exercício da competência tributária (VIEIRA DA ROCHA, 2012, p. 92 – 94).

Esta ampla sedimentação da jurisprudência em prol do respeito à capacidade contributiva parece suficiente para explicar porque é manifestamente contrário à regra constitucional da capacidade contributiva qualquer regra legal que implique o nascimento de obrigação (principal) de pagar imposto como consequência do descumprimento de uma obrigação acessória. Eventual regra neste sentido também viola as próprias regras conceituais do CTN, que definem o caráter instrumental da obrigação acessória, retirando-lhes conteúdo patrimonial e, portanto, subtraindo-lhes qualquer vínculo com a capacidade contributiva. É por isso que sua violação, sim, deve estar sujeita a penalidade pecuniária (multa), mas não implicar, de qualquer forma, o nascimento de obrigação de pagar imposto como obrigação principal.

Surge, contudo, a inquietante pergunta sobre como lidar com situações em que há manifestação de capacidade contributiva, mas esta não é tributada (ou sua tributação é mitigada), por justificativas extrafiscais. Neste caso, a ocorrência do fato isento pode se converter em fato gerador da obrigação de pagar imposto, porque determinada obrigação acessória tenha sido descumprida? A resposta é igualmente negativa, mas precisa de algum desenvolvimento adicional, como se propõe este trabalho a fazer em sua seção final.

3 A JUSTIFICAÇÃO EXTRAFISCAL DO IMPOSTO (OU DE SUA AUSÊNCIA) E O DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

O Direito Tributário admite, há muito, que o legislador adote critérios materiais de comparação entre contribuintes de impostos diversos de sua capacidade contributiva (SCHOUERI, 2005, pp. 291-292), tal como a localização geográfica, a adequação ambiental, a promoção de finalidades sociais, a geração de empregos etc., desde que esses critérios de comparação diversos da capacidade econômica do contribuinte tenham justificativas extrafiscais (VIEIRA DA ROCHA, 2017, p. 205-207), ou seja, tenham efeitos de indução de comportamento (RE 596.614), que, geralmente, representam correções de falhas de mercado (SCHOUERI, 2018, p. 38-42).

É, portanto, a existência objetiva de um efeito a ser potencialmente produzido pela regra que justifica que ela contenha critérios materiais de igualdade que concorrem com a capacidade contributiva e, inclusive, a mitigam (VIEIRA DA ROCHA, 2017, p. 102-106, 203-207). Assim, por exemplo, o desenvolvimento sócio-econômico da região amazônica e a proteção ambiental daquele lugar é um efeito potencial que justifica que empresas lá sediadas tenham, de um modo, geral, carga tributária inferior a quem esteja fora daquele perímetro, embora revelem, capacidade contributiva equivalente (RE 596.614)⁷.

Perceba-se que, embora revelem capacidade contributiva equivalente, empresas dentro e fora da Zona Franca de Manaus não estão em “situações equivalentes”, já que o legislador escolheu um critério além da capacidade contributiva para se aferir quem está ou não em situação equivalente, formando as “fatias” de equidade vertical de que fala Schoueri (2005, p. 291-292; 2018, p. 352-353) ao tratar do princípio da igualdade pela ótica da equidade horizontal e vertical típica das finanças públicas.

Assim, portanto, conforme uma combinação de critérios de comparação que concorrem com a capacidade contributiva, contribuintes com equivalente capacidade revelada pelo mesmo fato gerador, expresso pela mesma base de cálculo, podem pagar quantias diferentes de um dado imposto. Isso tudo, *porque* existe um efeito

⁷ “[...] A partir de hermenêutica constitucional sistemática de múltiplos níveis normativos depreende-se que a Zona Franca de Manaus constitui importante região socioeconômica que, por motivos extrafiscais, excepciona a técnica da não-cumulatividade. [...]”

indutor neste regramento que *justifica* o tratamento conforme o critério de comparação que concorre com a capacidade contributiva, que, neste exemplo, é estar situado na Zona Franca de Manaus.

Este critério material é de tamanha importância que se admite que ele concorra com a capacidade contributiva e a mitigue, embora ela seja assegurada expressamente como critério principal de comparação entre contribuintes de impostos, por uma norma que está no rol de direitos fundamentais do contribuinte (RE 405.579/PR), esta última, por sua vez, sendo reconhecida inclusive como princípio fundamental da tributação por impostos, mesmo em ordenamentos nos quais não há qualquer menção expressa a tais princípios em seus respectivos textos constitucionais (TIPKE, 2000, p. 294, 298).

so já parece suficiente para afirmar que um critério de tamanha relevância para a tributação seja afastado pelo simples descumprimento de deveres instrumentais. Mas a crítica merece maiores desenvolvimentos. É preciso lembrar que não somente “estar na Zona Franca de Manaus”, como também qualquer critério justificado em razões extrafiscais somente pode concorrer com a capacidade contributiva e a mitigar, como critério de comparação entre contribuintes, *porque* o efeito potencial do emprego deste critério é um efeito prescrito constitucionalmente. Não se pode mitigar o princípio da capacidade contributiva para fomentar qualquer efeito, mas somente aqueles que tenham sede constitucional, igualmente à própria capacidade contributiva, como a proteção do meio ambiente, a diminuição das desigualdades sociais e regionais, a busca do pleno emprego, a livre concorrência, dentre outros. A regra da capacidade contributiva, sequer mitigações pode sofrer.

E o que se diz aqui sobre esta regra, se aplica a regras infraconstitucionais que fomentem princípios constitucionais. Pois se os princípios realizados por essas regras já não podem ser mitigados sem justificação constitucionais, muito menos poderá ser uma regra (decidida pelo legislador) que realize princípios constitucionais afastada por medidas cuja finalidade possa ser alcançada pela adoção de medidas menos restritivas aos princípios constitucionais fomentados pela norma de isenção, conforme já abordamos no tópico 2, *supra*.

Apenas a estrutura analítico-argumentativa é que será diferente. Veja-se, há uma regra constitucional que proíbe a definição de fato gerador de impostos que não revele capacidade contributiva, seja como critério de definição da hipótese legal (pelo legislador) seja como critério de interpretação dessas hipóteses (pela

Administração e pelo Judiciário). É por isso que o STJ decidiu, no caso Philip Morris, que embora industrializar e vender cigarros seja fato gerador do IPI, caso tal evento tenha seus efeitos legais e econômicos anulados pelo roubo de uma carga, não se pode reputar ocorrido o fato gerador desse imposto e, muito menos, existente a obrigação tributária (Embargos de Divergência em REsp nº 734.403/RS).

Perceba-se que, diferentemente dos casos anteriores, nesta decisão mais recente sobre a matéria aquele tribunal justificou suas conclusões expressa e diretamente na regra da capacidade contributiva (Embargos de Divergência em REsp nº 734.403/RS)⁸, tal qual reconstruída aqui (bem como em outros trabalhos anteriores – VIEIRA DA ROCHA, 2016). Sendo uma regra jurídica, sua não aplicação somente poderia decorrer da existência de outra regra hierarquicamente superior a ela ou uma outra regra cronologicamente posterior a ela, ou ainda da existência de regra especial que lhe abra uma exceção.

É de se admitir que, no caso da extrafiscalidade, a questão tem feição um pouco diferente. Isso porque aqui não está em jogo uma regra constitucional (a que proíbe fato gerador de imposto que não revele capacidade contributiva), mas sim uma regra legal (a que assegura um determinado tratamento fiscal mais benéfico que a regra geral) fundada na realização de um princípio constitucional (a exemplo da diminuição das desigualdades regionais ou da proteção do meio-ambiente).

É bem verdade que no exemplo da Zona Franca de Manaus o problema pode assumir novas cores, caso se sustente que aquele regime jurídico é assegurado por uma regra constitucional (art. 40, ADCT). Mas como a natureza constitucional do regime jurídico inteiro da Zona Franca de Manaus pode gerar uma série de outras questões, a análise ora realizada prescinde da adoção desta possibilidade interpretativa, até para que o exemplo da Zona Franca de Manaus e do condicionamento da isenção de operações a ela destinadas à existência de declaração de internamento possa servir para quaisquer outros casos de regramentos extrafiscais, cuja eficácia seja negada exclusivamente em função do descumprimento de alguma obrigação acessória.

Volte-se, portanto, à premissa de que no caso da extrafiscalidade, o que se tem é uma regra legal, que, justificada na realização de um princípio constitucional,

⁸ Na hipótese em que ocorre o roubo/furto da mercadoria após a sua saída do estabelecimento do fabricante, a operação mercantil não se concretiza, **inexistindo proveito econômico para o fabricante sobre o qual deve incidir o tributo**. Ou seja, não se configura o evento ensejador de incidência do IPI, não gerando, por conseguinte, a obrigação tributária respectiva.

adota um critério de comparação diverso da capacidade contributiva. No presente caso, tal regra, em algum momento, tem sua eficácia negada por força do descumprimento de uma obrigação acessória, como é o caso de operações interestaduais que destinem mercadorias à Zona Franca de Manaus e, portanto, sejam isentas, mas cuja isenção seja negada por autoridades fiscais, em função do descumprimento de uma obrigação acessória específica: ao emissão de declaração de ingresso das mercadorias e das notas fiscais pela SUFRAMA – a Superintendência da Zona Franca de Manaus.

De maneira bastante simplória, para coibirem-se fraudes consistentes na falsa declaração da Zona Franca de Manaus como destino, toda vez que uma operação é assim declarada pelo vendedor, gera-se um protocolo de internamento (PIN), que, por sua vez, permitirá que o transportador da mercadoria, ao chegar na região incentivada, submeta mercadoria e respectiva nota fiscal a um procedimento de fiscalização chamado de “internamento”, que, por sua vez, culmina com a emissão de uma “Declaração de Ingresso” por parte daquela autarquia federal.

A emissão desta declaração é vinculada àquele PIN e chega ao Estado de origem da mercadoria que, por sua vez, passa a ter um documento emitido pela autoridade fiscal do estado destinatário garantindo-lhe que a mercadoria declaradamente destinada à Zona Franca de Manaus de fato integrou-se àquela região. Há, de certo modo, um prazo para isso, que, contudo, é impróprio, já que não há propriamente sanções às autoridades que não realizem o procedimento dentro do prazo.

Na prática, com o decurso do referido prazo sem que o Estado de origem seja comunicado da emissão da declaração de ingresso, é iniciado um processo de fiscalização em face do seu contribuinte, o vendedor, que, por sua vez é chamado a apresentar as respectivas declarações. Este contribuinte, por óbvio, na maioria das vezes, não possui essas declarações, algumas vezes pela razão simples de que elas não foram emitidas pelas mais diversas razões, desde a simples demora, até greve de servidores.

Afinal, é bastante comum que a SUFRAMA não realize dentro do prazo aquela função que lhe cabe, pelos mais diversos motivos. Isso se comprova pela existência de processos judiciais por meio dos quais contribuintes pedem exatamente o término do procedimento com a consequente emissão da declaração de ingresso (Reexame Necessário n. 0003023-98.2014.4.01.3200; Apelação Cível

nº 0011317-08.2015.0.01.3200; Reexame Necessário nº 0009737-40.2015.4.01.3200). Mas também não se pode negar que, muitas vezes, a mercadoria não é submetida corretamente ao processo de internamento pelo adquirente (ou, muitas vezes, pelo transportador por ele contratado, já que na maioria das vezes o transporte se dá por conta do adquirente, por cláusulas FOB); lembrando-se que, legalmente a responsabilidade pelo internamento é do adquirente (cláusula 2ª, convênio CONFAZ nº 65 de 1988).

Diante da ausência da declaração de ingresso, o que a maioria das autoridades fiscais faz é concluir pela ausência de operação destinada à Zona Franca de Manaus, bem como pela ausência até mesmo de qualquer operação interestadual, aplicando-lhes alíquota interna aplicável ao produto, em geral, de 18% (dezoito por cento), acrescida de multa punitiva. Curiosamente, isso se dá até em casos em que o contribuinte, vendedor, consegue produzir prova cabal de que, embora a declaração de ingresso não tenha sido emitida, as mercadorias, de fato, ingressaram na região incentivada.

O tema central deste trabalho vem à tona de forma cristalina quando lançamentos tributários deste tipo são impugnados e a questão é julgada. Por exemplo, segundo jurisprudência bastante sedimentada do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo⁹, quando o contribuinte faz

⁹ São Paulo. Tribunal de Impostos e Taxas. ICMS. Falta de Pagamento de Imposto. Zona Franca de Manaus. Não Comprovação de Internamento. **Processo nº DRT 13-27960/09**. Recurso Ordinário. Determinação de cancelamento da autuação sobre notas fiscais posteriormente incluídas em declaração de internamento. **Processo nº DRT 14-269939/07**. Recurso Ordinário. “[...] *não existe fundamento jurídico válido no ordenamento jurídico em vigor para suportar o pleito para as notas fiscais cujo ingresso não fora comprovado pela SUFRAMA [...]*.” **Processo nº DRTC II 292113/07**. Recurso Ordinário. “[...] nego provimento ao recurso, para manter a acusação fiscal em relação às notas fiscais em relação às quais o recorrente não apresentou as declarações de ingresso emitidas pela SUFRAMA [...].” **Processo nº DRT/13 587795/2010**. Recurso Ordinário. “[...] 2. Isenção Condicionada. Provas Diversas das Prescritas em Lei não servem para comprovar internamento jurídico [...].” **Processo nº DRT I 16578/90** “[...] Com efeito, os documentos de fls. 49/51, que consistem em manifestações do transportador e da Superintendência da Zona Franca de Manaus, dão conta desse internamento. Ressalto que a declaração do Sr. Diretor do DEIM, a fls. 51, é conclusiva no sentido de que, de quatro notas fiscais emitidas pela Autuada (possivelmente as que foram objeto de consulta), "somente duas foram internadas nesta Autarquia, conforme relatório anexo, fornecido pelo nosso sistema de dados". Esse documento, que não foi impugnado pelo Fisco quanto ao seu conteúdo, a meu ver é prova bastante do internamento das mercadorias em questão. [...]” **Processo nº DRT/14 728945/2005**. Recurso Ordinário. Comprovação de entrega junto ao destinatário. Inidoneidade da comprovação diversa dos meios condicionantes da isenção legal para este fim. Suficiência para aplicação da alíquota de 7% prevista no art. 52, II, RICMS/2000. **Processo nº DRT/01 16777/91**. Recurso Ordinário. “[...] Quanto ao item 2, a Recorrente fez juntar os documentos de fls. 38/39 e 40, correspondentes a Conhecimentos Aéreos de Transporte, comprovando a remessa das mercadorias para os destinatários localizados na região da Zona Franca de Manaus. Nesses documentos, pode-se aferir a correspondência com as notas fiscais de nºs. 13.045, 14.238 e 15.921, referidas pela fiscalização, além da filigrana realizada pela Suframa. [...]”

prova cabal do ingresso das mercadorias na Zona Franca de Manaus, é de se cancelar parcialmente o lançamento, seguindo a seguinte lógica: dado que se provou que as mercadorias chegaram à Zona Franca de Manaus, a elas se lhes aplica a alíquota interestadual de 7% (prevista para operações que destinem mercadorias às Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo).

Perceba-se que, nesses casos, o Tribunal considera que a declaração de ingresso é uma condição para a isenção e, diante da sua ausência, negam a isenção à operação, ainda que considerem expressamente que a Zona Franca de Manaus tenha sido o destino das mercadorias. No entanto, o processo de internamento como um todo é uma obrigação acessória, já que consiste em uma prestação de fazer, que não se confunde com a prestação de pagar imposto (dar) e que se justifica pela instrumentalidade em relação à fiscalização e arrecadação de tributos, nos exatos termos do art. 113, § 2º, CTN. Tem por finalidade tão somente conferir um caráter concreto à cláusula segunda do convênio CONFAZ nº 65 de 1988.

Ora, se obrigações acessórias não têm conteúdo patrimonial, elas não guardam relação com o montante da obrigação principal de pagar imposto, daí porque não pode seu descumprimento fazer nascer a obrigação de pagar imposto. Mas não é só. O descumprimento de obrigação acessória não revela qualquer sinal de capacidade contributiva. Logo, como se disse, o descumprimento de obrigações acessórias não pode, em hipótese alguma, implicar no afastamento de uma regra constitucional, que assegura um direito fundamental, a regra segundo a qual só pode ser fato gerador de imposto aquilo que revele capacidade contributiva.

Aplice-se aqui agora toda a construção feita em relação à extrafiscalidade e se chegará ao mesmo resultado. Compra e venda de mercadorias em operações interestaduais revelam capacidade contributiva? Sim, é por isso que, em princípio e como regra geral, são fato gerador do ICMS. Contudo, operações interestaduais destinadas à Zona Franca de Manaus não são tributáveis porque, posto revelem

Recurso Voluntário no AIIM nº 3.161.264-7. “[...] No caso vertente, para as notas fiscais relacionadas no AIIM em exame, entendemos que ocorreu o fato gerador, pois houve a circulação das mercadorias, e a isenção não pode ser concedida pois não foram preenchidos todos os requisitos necessários, como mencionado. [...]”. No mesmo sentido: Recurso Voluntário no AIIM nº 3161322-6. 27 de outubro de 2017. Recurso Ordinário DRT/04 nº 4094064-0/2017. 20 de março de 2018. Recurso Ordinário nº DRT/09 4088258-5/2017. 26 de abril de 2018. Recurso Ordinário nº DRT/16 4000921-0/2012. 04 de maio de 2018. Recurso Ordinário nº DRT-C-II 4023140-9/2013. Recurso Ordinário nº DRT-C-II 4023140-9/2013. 17 de agosto de 2018. Recurso Ordinário nº DRT-C-III 4095509-6/2017. 30 de abril de 2019.

capacidade contributiva, possuem tratamento legal mais favorável que o geral, sob a justificativa da realização de uma série de princípios constitucionais (para citar os mais evidentes, o da redução das desigualdades regionais e o da proteção do meio ambiente, por exemplo).

Percebe-se que a concorrência deste critério (estar na Zona Franca de Manaus) com a capacidade contributiva só é permitida porque sua adoção implica um efeito indutor que fomenta a realização de outros princípios constitucionais igualmente valorizados. Este efeito indutor é consequência da destinação das mercadorias à Zona Franca de Manaus de forma desonerada e nada tem a ver com o cumprimento da obrigação acessória em comento. Esta obrigação de emissão da declaração de ingresso, mediante processo de internamento promovido perante a SUFRAMA, existe e se justifica na eficácia da fiscalização em seu combate às fraudes.

Diante da evidente ausência de fraude (que ocorre, nas hipóteses mencionadas acima, com demonstração cabal de concretização do fato central visado pela norma isentiva – o ingresso na ZFM) e, até, como se admite em algumas decisões, da presença de robusto material probatório a demonstrar que as mercadorias se destinaram à Zona Franca de Manaus, o efeito justificador da regra isentiva em nada é afetado, não havendo, portanto, qualquer razão para seu afastamento direto e para o afastamento indireto dos princípios constitucionais que justificam a própria regra em comento.

Além disso, diga-se apenas de passagem que não há proporcionalidade (VIEIRA DA ROCHA, 2017, p. 79 – 80; LEÃO, 2015, p. 135 – 146) na aplicação das medidas ora criticadas, o que vai de encontro direto com a jurisprudência das cortes superiores nacionais, como já comentado anteriormente. “Diga-se de passagem” porque o controle de proporcionalidade é instrumento de controle de mitigação de princípios, mas aqui o que se critica é o afastamento direto de regras legais (isentivas) e indireto de princípios fomentados por essas regras.

É claro que o descumprimento da obrigação acessória pode estar sujeito a multas, mas isso não tem qualquer relação com a caracterização do fato gerador, se houver prova de sua não ocorrência ou, para ser mais preciso aqui, prova da ocorrência de fato não gerador (porque expressamente excluído da hipótese de incidência através de norma de isenção).

É por isso que, aplicando-se ao exemplo concreto tudo que foi desenvolvido neste trabalho, nos parece completamente equivocado negar a isenção de operações (comprovadamente) destinadas à Zona Franca de Manaus pelo simples fato de ser descumprida uma obrigação acessória, por mais relevante que esta seja. Assim também é manifestamente contrário ao art. 113, § 2º, CTN e a vários princípios constitucionais (a depender do caso concreto tratar de justificações fiscais ou extrafiscais), que qualquer descumprimento de obrigação acessória tenha o condão de originar o nascimento de obrigação (principal) de pagar imposto.

4 SÍNTESE CONCLUSIVA

A obrigação tributária pode ter por prestação o pagamento (dar) de tributo ou multa. No primeiro caso, ela decorre da ocorrência do fato gerador, que, no caso dos impostos deve, inafastavelmente, relevar capacidade contributiva. No segundo caso, ela tem caráter sancionador e decorre do descumprimento de obrigação acessória. Essa última categoria, até por não ter sua existência vinculada à existência de obrigação principal, não tem conteúdo econômico e, portanto, não tem relação com o montante de imposto objeto da obrigação principal. O montante da penalidade deve decorrer da gravidade da infração que, repita-se, pode não ter nenhuma relação com o montante de imposto devido.

É por isso que o descumprimento de obrigação acessória não pode implicar (por si só) nascimento de obrigação principal de pagar imposto, mas somente obrigação principal de pagar penalidade. Isso porque o descumprimento de obrigação acessória não é, por si só, em nada, revelador de capacidade contributiva.

O trato de situações em que se tenha fato revelador de capacidade contributiva, posto que isento, é um pouco diversos, embora leve às mesmas conclusões. Quando um fato é isento, em termos próprios e estritos, ele revela capacidade contributiva, mas o legislador escolheu um critério de comparação entre contribuintes que concorre com a capacidade contributiva e mitiga (não como pressuposto do fato gerador – regra – mas como critério de graduação de impostos – princípio).

Esta mitigação só é permitida porque a isenção tem um efeito potencial de fomentar algum princípio constitucional, notadamente os da ordem econômica, corrigindo falhas de mercado. Afastar esta regra, requer, um ônus argumentativo

muitíssimo intenso, já que, de um lado, isto significa afastar uma decisão do legislador sobre a forma de concretizar um princípio constitucional e, de outro, significa mitigar – ainda que indiretamente – o próprio princípio constitucional fomentado pela regra.

Quando se descumpre uma obrigação acessória, na maioria dos casos, como é o caso do exemplo do internamento formal de mercadorias que – de fato – ingressaram na Zona Franca de Manaus, não há qualquer frustração da função que justifica a regra, ou seja, do fomento ao princípio constitucional. Repita-se, no exemplo citado, as mercadorias foram efetivamente destinadas à região incentivada, integrando-se à sua economia (a prova cabala é pressuposto do argumento aqui defendido).

Portanto, ainda que se perfaça algum interesse na fiscalização e arrecadação de tributos, ele não tem a ver com pagamento de imposto (ou falta dele). Por isso, negar-se uma isenção e lançar-se imposto (até então inexistente) é medida completamente inadequada para fomentar o interesse que, repita-se, não é o pagamento daquele imposto, ao final de contas, indevido em função da regra isencional.

Mas, ainda que houvesse alguma adequação (relação de causalidade) entre a medida (lançar imposto objeto de isenção) e o interesse estatal (que não é cobrar imposto, mas a higidez do seu sistema fiscalizatório como um todo), tal medida não passaria a qualquer teste de necessidade, diante da evidente existência de medida alternativa igualmente eficaz para reprimir infrações cuja gravidade não dizem respeito a imposto devido nem a seu montante: esta medida é a multa. A desproporcionalidade de tal medida (acaso se precisasse chegar a fazer tal controle, o que não parece ser o caso) seria patente.¹⁰

Apenas uma observação final merece ser feita sobre questão diretamente ligada ao tema deste trabalho, mas que demandaria desenvolvimentos que não caberiam nos seus limites. Isenções podem ter natureza de meras regras de conformação da capacidade contributiva revelada no fato gerador, ou seja, elas

¹⁰ Sobre o controle de proporcionalidade em matéria tributária: VIEIRA DA ROCHA, 2017, p. 73-118. Sobre o controle de proporcionalidade de penalidades em matéria tributária: ÁVILA, 2005, p. 149-168. Para uma reconstrução dogmática do controle de proporcionalidade, a partir de sua gênese (no constitucionalismo alemão), por todos: ALEXY, 1985 (especialmente, p. 71-104, 249-307). Sobre a aplicação deste modelo interpretativo na dogmática no direito brasileiro: ÁVILA, 1999; SILVA, 2002.

podem servir apenas para “melhor explicar” a materialidade de um imposto, adequando-a à regra da capacidade contributiva e à própria regra de competência.

Não se trata aqui, de benefício fiscal, eis que tal tipo de regra não introduz qualquer critério material a concorrer com a capacidade contributiva, senão apenas reforça o emprego deste critério. No caso dessas isenções, que Schoueri chama de “meramente técnicas” (em oposição às isenções “propriamente ditas”), tudo que se disse no tópico 2 deste trabalho se aplica, sem qualquer necessidade do emprego do arcabouço metodológico referente à extrafiscalidade.

Exemplos disso talvez sejam as obrigações acessórias (controle em subcontas contábeis) que condicionam a não tributação dos ganhos de capital previstas nos artigos 13 e 17 da Lei 12.973/14 e ainda, o protocolo de laudo de avaliação de ágio perante a Receita Federal do Brasil ou de seu sumário perante de ofício de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação societária (§ 3º do art. 20 do Dec-lei 1578/77, inserido pela Lei 12.873/14), como condição de dedutibilidade. Claro que isso exige uma discussão prévia sobre se o controle em subcontas referido tem natureza de obrigação tributária acessória, bem como se a dedutibilidade do ágio em alguns casos se justifica pela falta de capacidade contributiva (pela faceta mais específica da falta de renda líquida)¹¹. Como dito, contudo, isso demandaria um outro trabalho.

5 REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Theorie der Grundrechte**. 2. Aufl. Baden-Baden: Suhrkamp, 1985, pp. 71- 104, 75-78, 249-307.

ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de **proporcionalidade**. *Revista de Direito Administrativo* (215/151), 1999.

ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: *Humberto Ávila (org.), Fundamentos do Estado de Direito: Estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 149-168.

¹¹ Para interessantíssima vinculação entre os conceitos de renda líquida e de disponibilidade da renda do CTN, vide: SCHOUERI, 2019, p. 19-32.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária (uma introdução metodológica)**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 37-42, 80-85.

BRASIL. Convênio ICMS nº 65, de 09 de dezembro de 1988. *Diário Oficial da União*, Conselho Nacional de Política Fazendária, Brasília, DF, 09 dez. 1988.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em REsp nº 734.403-RS, Relatora(a): Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 21/11/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1851-4 AL. Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, publicado em DJ de 13/12/2002. Disponível no endereço eletrônico:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2588, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, DJe-027 de 07 de fevereiro de 2014, publicado em 10 de fevereiro de 2014. Disponível no endereço eletrônico <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>>, acesso em 17 de novembro de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 746349 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 16/09/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-191 de 30 de setembro de 2014, publicação em 01 de outubro de 2014. Disponível no endereço eletrônico <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6836457>>, acesso em 17 de novembro de 2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 405.579 PR. Rel. Ministro(a) Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/2010, acórdão publicado em DJe de 04/08/2011, disponível no endereço eletrônico: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625236>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 593.849 MG, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-065 de 30 de março de 2017, publicação em 31 de março de 2017. Disponível no endereço eletrônico <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>>, acesso em 17 de novembro de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 596.614, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em

25/04/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-204 de 19 de setembro de 2019, publicado em 20 de setembro de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 596.614, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-204 de 19 de setembro de 2019, publicado em 20 de setembro de 2019.

BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas. Recurso Especial. Processo nº DRT 13-27960/09. Relator: Sylvio César Afonso, julgado em 09/06/2011, publicado em DOSP: 20/06/2011

BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas. Recurso Especial. Processo nº DRT/13 587795/2010, Relator: Elcio Fiori Henriques, julgado em 19/07/2012, publicado em DOSP: 30/07/2012.

BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas. Recurso Ordinário DRT/04 nº 4094064-0/2017, Relator: Carlos Afonso Della Monica, julgado em 20/03/2018, publicado em DOSP: 23/03/2018.

BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas. Recurso Ordinário nº DRT/09 4088258-5/2017, Relatora: Neiva Aparecida Baylon, julgado em 26/04/2018, publicado em DOSP: 27/04/2018.

BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas. Recurso Ordinário nº DRT/16 4000921-0/2012, Relator: João Carlos Csillag, julgado em 05/05/2018, publicado em DOSP: 14/11/2018.

BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas. Recurso Ordinário nº DRT-C-II 4023140-9/2013, Relator: Juiz Paulo Schmidt Pimentel, julgado em 17/08/2018, publicado em DOSP: 28/08/2018.

BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas. Recurso Ordinário nº DRT-C-III 4095509-6/2017, Relatora: Rose Sobral, julgado em 30/04/2019, publicado em DOSP: 15/05/2019.

BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas. Recurso Ordinário. Processo nº DRT I 16578/90, Relatora: Maria Mafalda Tinti, julgado em 19/10/93, publicado em DOSP: 19/10/93.

BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas. Recurso Ordinário. Processo nº DRT/01 16777/91, Relator: José Augusto Sundfeld Silva, julgado em 15/02/1996, publicado em DOSP: 15/02/1996

BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas. Recurso Ordinário. Processo nº DRTC II 292113/07, Relator: Fábio Henrique Bordini Cruz, julgado em, 09/02/2010, publicado em DOSP: 27/02/2010.

BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas. Recurso Ordinário. Processo nº DRT 14-269939/07. Relator: Elcio Fiori Henriques, julgado em, 31/03/2010, publicado em DOSP: 05/05/2010.

BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas. Recurso Ordinário. Processo nº DRT/14 728945/2005, Relator: José Carlos Queiroz, julgado em 10/02/2010, publicado em DOSP: 27/10/2010.

BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas. Recurso Voluntário no AIIM nº 3.161.264-7, Delegado: Baltazar Garcia de Oliveira, julgado em 22/03/2013, publicado em DOSP: 25/03/2013

BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas. Recurso Voluntário no AIIM nº 3161322-6, Relator: Italo Costa Simonato, julgado em 27/10/2017, publicado em DOSP: 27/10/2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal – 1ª Região. 7ª Turma. Apelação Cível nº 0011317-08.2015.0.01.3200. Relatora Desembargadora Ângela Catão, julgado em 28/08/2018, Publicado em 14/09/2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal – 1ª Região. 7ª Turma. Reexame Necessário nº 0009737-40.2015.4.01.3200. Relatora Desembargadora Ângela Catão, julgado em 31/05/2019, publicado em 07/06/2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Reexame Necessário n. 0003023-98.2014.4.01.3200 AM. Rel. Desembargador(a) Federal Marcos Augusto de Sousa, julgado em 06/03/2015, publicado em DJe de 20/03/2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 375.

COSTA, Alcides Jorge. **Contribuição ao estudo da obrigação tributária**. São Paulo: IBDT, 2003 (1972), pp. 26-38.

DORALT, Werner; RUPPE, Hans Georg. **Grundriss des österreichischen Steuerrecht**, Band II. 5 Auf. Wien: Lexisnexis, 2006.

GRIZIOTTI, Benvenuto. In torno al Concetto de Causa nel Diritto Finanziario. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze**, 1939, pp. 372-385.

KLEIN, Fraz; BROCKMEYER, Hans Bernhard. **AO §38 num. de margem 11**. In: Klein, Abgabenordnung. 9 Auf. München: C.H. Beck, 2006.

- LEÃO, Martha Toríbio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 135-146.
- MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: CEDAM, 1973, pp. 71 ss (especialmente, 77-82, 89-94).
- RODI, Michael. **Die Rechtfertigung der Steuern als Verfassungsproblem – Dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer**. München: C.H. Beck, 1994, pp. 31-72.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. *In*: Fernando Aurelio Zilveti, Bruno Fajersztajn, Rodrigo Maito da Silveira (coords.), **Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, pp. 19-32.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 498.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 26-27, 38-42, 352-353.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 146, 153-154, 164-165, 274, 291-292.
- SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais (798/23)**, 2002.
- TAKANO, Caio Augusto. **Deveres instrumentais dos contribuintes**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.
- TIPKE, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung, Band I**. 2. Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, pp. 294, 298.
- TIPKE, Klaus. O princípio de igualdade e a ideia de sistema no direito tributário. *In*: *Brandão Machado (coord.)*, **Direito tributário: estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 515-527.
- VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais. **Revista Tributária das Américas (4/19)**, 2011, pp. 51-59.
- VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. O ônus da prova no processo administrativo tributário e seus reflexos no processo judicial. *In*: **III Seminário Internacional Direitos Fundamentais Jurisdição e Processo, 2016, Itaúna - MG**. Belo Horizonte: Arraes, 2016, pp. 192-211.

VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade.** São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 92-94.

VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade.** São Paulo: Quartier Latin, 2017, pp. 73-118, 79-80, 102-106, 119-153, 203-207.

WESTEN, Peter. **Speaking of Equality: Na Analysis of the Rhetorical Force of 'Equality' in Moral and Legal discourse.** Princeton: Princeton University Press, 1990, pp. 19-38.