CAIO AUGUSTO TAKANO

**LIMITAÇÕES AOS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS
(APLICAÇÃO DO ART. 113, §2º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)**

DISSERTAÇÃO (MESTRADO)

ORIENTADOR: *PROFESSOR ASSOCIADO DR. PAULO AYRES BARRETO*

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO – USP

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2015

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

CAIO AUGUSTO TAKANO

**LIMITAÇÕES AOS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS
(APLICAÇÃO DO ART. 113, §2º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Associado Dr. PAULO AYRES BARRETO.

SÃO PAULO

2015

Nome: TAKANO, Caio Augusto

Título: Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional)

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP), como exigência para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário.

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMIDADORA

Prof. Associado Dr. Paulo Ayres Barreto (Orientador)

Instituição: FDUSP

Assinatura: _____

Julgamento: _____

Prof. Titular Luís Eduardo Schoueri

Instituição: FDUSP

Assinatura: _____

Julgamento: _____

Prof. Titular Hugo de Brito Machado

Instituição: UFCE

Assinatura: _____

Julgamento: _____

À NATHALIA HILD,
dedico este trabalho, como a ela
dedico cada respiração em minha
vida, com muito amor.

AGRADECIMENTOS

Ao meu Orientador, Professor Paulo Ayres Barreto, devo muito. Pela orientação precisa, equilibrada, porém rigorosa e desafiadora, minha gratidão. Pelo acolhimento, com paternal cordialidade, desde 2009, à época que tive meu primeiro contato com a matéria tributária na Faculdade de Direito da USP, meu afeto. Pela seriedade e sabedoria com as quais conduz seu ofício de Professor e de advogado, meu respeito. E pelos seus inúmeros méritos como jurista – nas incontáveis aulas proferidas, nas inúmeras palestras de que participa nacional e internacionalmente, nas diversas bancas de Mestrado e Doutorado Brasil afora, e em tantos outros compromissos em prol do desenvolvimento da Ciência do Direito Tributário e pela defesa de um sistema tributário mais justo e coerente –, minha profunda admiração.

Ao Professor Luís Eduardo Schoueri, paradigma de jurista e de catedrático, pelos estimulantes convites para pensar o Direito Tributário e pelo constante incentivo ao diálogo científico. Agradeço, em especial, pela inestimável oportunidade de participar de suas profícuas atividades acadêmicas – que tanto engrandecem a Faculdade de Direito do Largo São Francisco –, experiências que têm sido fundamentais na construção de meu pensamento.

Ao Professor Roberto Quiroga Mosquera, pelos preciosos apontamentos e críticas em minha banca de qualificação, que tanto contribuíram para a conclusão deste trabalho.

Aos Professores Roberto França de Vasconcellos e Alexandre Siciliano Borges, pelo valioso aprendizado e amizade ao longo dos últimos anos na GVLaw.

A todos os amigos que sempre estiveram presentes e próximos a mim nessa árdua jornada acadêmica e que, com suas críticas e apoio, contribuíram para o desenvolvimento deste estudo. Mesmo correndo o risco de cometer injustiças, não posso deixar de agradecer, em especial, aos amigos Alexandre Evaristo, Bruno Fajersztajn, Emanuele Longrova, Leonardo Branco, Paulo Victor, Ramon Tomazela e Rômulo Cristiano, com a minha imensa gratidão e admiração.

À Nathalia Hild, minha eterna companheira, que tanto tem se sacrificado para que eu possa me dedicar à realização dos meus sonhos, e cujo amor, compreensão, carinho e incentivo tornam possível cada passo de minha jornada pessoal e acadêmica.

A minha família, pelo apoio incondicional.

Aos meus alunos, pelas constantes lições e reflexões sobre o Direito Tributário.

RESUMO

CAIO AUGUSTO TAKANO. *Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional)*. 2015. 271p. Mestrado. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

Pouca atenção tem merecido o estudo dos deveres instrumentais tributários pelos estudiosos do direito tributário em nosso país, com a preocupação de conferir contornos nítidos ao regime jurídico dos deveres instrumentais dentro do sistema tributário brasileiro e, em especial, de examinar a quais limitações está adstrita a Administração Pública na imposição desses deveres. O presente trabalho visa tentar suprir, em alguma medida, essa lacuna, promovendo uma análise das limitações à imposição de deveres instrumentais tributários, que leve em consideração, não apenas os princípios que conformam seu regime jurídico, mas, principalmente, a existência de regras objetivas disciplinando o tema, partindo-se da premissa de que, genericamente, dicções principiológicas, por sua abstração, não são suficientes para a adequada regulação das condutas intersubjetivas, seja entre particulares, seja entre estes e o Poder Público. Merecerá especial atenção a regra inserta no art. 113, §2º do Código Tributário Nacional, de forte vocação limitadora, especificamente no que tange à investigação do conteúdo semântico da expressão “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, que, a nosso ver, constitui a “pedra-de-toque” do regime jurídico dos deveres instrumentais e das sanções punitivas impostas em virtude de seu descumprimento. Por fim, buscar-se-á conferir a devida importância aos custos de conformidades e demonstrar que seu estudo é relevante para o sistema tributário, na medida em que tais custos, enquanto efeito econômico da imposição de deveres instrumentais, implicam efeitos relevantes no âmbito jurídico, inclusive restrições no âmbito de proteção de direitos fundamentais dos contribuintes.

Palavras-chaves: Direito tributário, deveres instrumentais, obrigações acessórias, interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, custos de conformidade.

ABSTRACT

CAIO AUGUSTO TAKANO. *Limitations on tax ancillary obligations (application of article 113, §2º of National Tax Code)*. 2015. 271p. Master Degree. Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2015.

The study of ancillary obligations has often been neglected by scholars of Tax Law in Brazil, namely studies concerned about defining the outlines of its framework within Brazilian tax system and, especially, to which boundaries is the Public Administration bound when imposing such obligations. This study aims to overcome this gap to some extent, providing a comprehensive analysis of the limitations to the imposition of tax ancillary obligations, investigating not only the legal principles that conform its framework, but, first and foremost, the existence of objective rules addressing this subject, based on the premise that, generically, legal principles themselves, due their natural abstraction trait, are insufficient to satisfactorily regulate inter-subjective behaviors, whether between individuals or between individuals and State. The rule set forth by article 113, §2º of Brazilian Tax Code will receive special attention in the proposed analysis, due its limit-orientation, particularly in regard to the investigation of the semantic content of the expression “interest of tax collection or tax inspection”, which represents the touchstone of the tax ancillary obligations’ framework, as well of the punitive sanctions imposed due its incompiancy. At last, this study will attempt to give appropriate relevance to the compliance costs, by demonstrating that they matter to a tax system, as such costs, despite being an economic effect of the imposition of tax ancillary obligations, do affect the legal system and, for such, also implies legal effects, as restrictions in the scope of protection of taxpayers’ fundamental rights.

Keywords: Tax Law, tax ancillary obligations, interest of tax collection or tax inspection, compliance costs.

SUMÁRIO

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO

1.1	JUSTIFICATIVAS DO TEMA, DE SUA DELIMITAÇÃO E DE SUA ABORDAGEM	10
1.1.1	POR QUE OS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS?	10
1.1.2	POR QUE PERQUIRIR SOBRE OS SEUS LIMITES IMPOSITIVOS?	15
1.1.3	POR QUE A ABORDAGEM COM ÊNFASE NA REGRA DO ART. 113, §2º DO CTN?	20
1.2	PREMISSAS	22
1.2.1	ORDENAMENTO E SISTEMA JURÍDICO	24
1.2.2	PRINCÍPIOS E REGRAS: DEFINIÇÃO E SOLUÇÃO DE CONFLITOS NORMATIVOS	25
1.2.3	RESTRIÇÃO E VIOLAÇÃO A DIREITOS FUNDAMENTAIS: UMA DISTINÇÃO NECESSÁRIA	29
1.2.4	TRIBUTAÇÃO E ORDEM ECONÔMICA	31
1.3	PLANO DE ESTUDO	33

CAPÍTULO II - FUNDAMENTOS DOS DEVERES INSTRUMENTAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

2.1	APONTAMENTOS SOBRE A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	36
2.2	FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DOS DEVERES INSTRUMENTAIS	39
2.3	AS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E OS DEVERES INSTRUMENTAIS	42
2.4	A DELIMITAÇÃO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: A DICOTOMIA ENTRE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E “ACESSÓRIA”	45

CAPÍTULO III - DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS NO DIREITO COMPARADO

3.1	RELEVÂNCIA DO ESTUDO DO DIREITO COMPARADO PARA O TEMA	53
3.2	DEVERES INSTRUMENTAIS NA ALEMANHA	54
3.3	DEVERES INSTRUMENTAIS NA ESPANHA	58
3.4	DEVERES INSTRUMENTAIS EM PORTUGAL	63
3.5	DEVERES INSTRUMENTAIS NA ITÁLIA	66
3.6	DEVERES INSTRUMENTAIS NA ARGENTINA	68
3.7	DEVERES INSTRUMENTAIS NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA	71
3.8	DEVERES INSTRUMENTAIS NO REINO UNIDO	75
3.9	SÍNTESE DOS DEVERES INSTRUMENTAIS NO DIREITO COMPARADO	76

CAPÍTULO IV - NATUREZA E REGIME JURÍDICO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS

4.1	NATUREZA JURÍDICA	79
4.1.1	DEVERES INSTRUMENTAIS COMO DEVERES DE CONTORNO	82
4.1.2	DEVERES INSTRUMENTAIS COMO CATEGORIA POSITIVA DE OBRIGAÇÃO	83
4.1.3	DEVERES INSTRUMENTAIS COMO DEVERES ADMINISTRATIVOS	86
4.1.4	ACEPÇÃO ADOTADA NESTE ESTUDO	90

4.2	PRINCÍPIOS INFORMADORES DOS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS	92
4.2.1	PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	93
4.2.2	PRINCÍPIO DA ISONOMIA	101
4.2.3	PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA: LIVRE CONCORRÊNCIA E LIVRE INICIATIVA	105
4.2.4	PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA	111
4.2.5	PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE	114
4.2.6	PRINCÍPIO DA CAPACIDADE DE COLABORAÇÃO	115
4.2.7	O “PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO SOBRE O PARTICULAR”: CRÍTICAS E SUA INAPLICABILIDADE	119
4.3	O FATO GERADOR DOS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS	122
4.3.1	A QUESTÃO DA EXISTÊNCIA DE UM FATO GERADOR PARA OS DEVERES INSTRUMENTAIS.....	122
4.3.2	DEVERES INSTRUMENTAIS NO TEMPO	125
4.3.3	DEVERES INSTRUMENTAIS NO ESPAÇO	128
4.3.3.1	EFEITOS EXTRATERRITORIAIS DOS DEVERES INSTRUMENTAIS E PROTEÇÃO DOS CONTRIBUINTE ..	132
4.3.4	SUJEIÇÃO ATIVA E PASSIVA NOS DEVERES INSTRUMENTAIS	140
 CAPÍTULO V - O ART. 113, §2º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: CONTEÚDO E ALCANCE DO INTERESSE DA ARRECADAÇÃO OU DA FISCALIZAÇÃO DOS TRIBUTOS		
5.1	A FORÇA DAS REGRAS	145
5.2	CONTEÚDO NORMATIVO	147
5.3	INTERESSE DA ARRECADAÇÃO OU DA FISCALIZAÇÃO DOS TRIBUTOS	150
5.3.1	“INTERESSE”: ACEPTÕES E ALCANCE SEMÂNTICO	152
5.3.2	FUNÇÃO JUSTIFICADORA	160
5.3.3	FUNÇÃO DELIMITADORA	168
5.3.4	FUNÇÃO CONTROLADORA	173
5.3.4.1	O EXAME DA PROPORCIONALIDADE COMO CONTROLE ESTATAL	175
5.3.4.2	IMPLICAÇÕES SOBRE OS DEVERES INSTRUMENTAIS INSTITUÍDOS	178
5.3.5	SÍNTESE DO INTERESSE DA ARRECADAÇÃO OU DA FISCALIZAÇÃO E OS LIMITES IMPOSITIVOS AOS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS	182
 CAPÍTULO VI - INFRAÇÕES E SANÇÕES NOS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS		
6.1	A NATUREZA E AS FUNÇÕES DAS SANÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO	187
6.2	O CONTROLE DA SANÇÃO PELO DESCUMPRIMENTO DE DEVERES INSTRUMENTAIS: A LESÃO AO “INTERESSE DA ARRECADAÇÃO OU DA FISCALIZAÇÃO” COMO PRESSUPOSTO DA SANÇÃO TRIBUTÁRIA	194
6.3	LIMITES À SANÇÃO PELO DESCUMPRIMENTO DE DEVERES INSTRUMENTAIS	201
6.3.1	LIMITES MATERIAIS	201
6.3.2	LIMITES QUANTITATIVOS	205
6.4	A DENÚNCIA ESPONTÂNEA NOS DEVERES INSTRUMENTAIS	212
6.4.1	TRAÇOS TÍPICOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA	212
6.4.2	APLICAÇÃO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA AO DESCUMPRIMENTO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS	216
6.4.3	O POSICIONAMENTO DO STJ E A BUSCA DE COERÊNCIA NA APLICAÇÃO DO DIREITO	223

CAPÍTULO VII - CUSTOS DE CONFORMIDADE, INFORMATIZAÇÃO FISCAL E NOVAS PERSPECTIVAS E LIMITES À FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

7.1 OS CUSTOS DE CONFORMIDADE COMO DADOS JURIDICAMENTE RELEVANTES NO REGIME JURÍDICO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS	226
7.2 INFORMATIZAÇÃO FISCAL: O PAPEL DA TECNOLOGIA NA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE ...	231
7.3 OS NOVOS HORIZONTES PARA AS LIMITAÇÕES À INSTITUIÇÃO DE DEVERES INSTRUMENTAIS EM DECORRÊNCIA DA INFORMATIZAÇÃO FISCAL	237
 CONCLUSÕES	 244
BIBLIOGRAFIA	251

CAPÍTULO I

INTRODUÇÃO

1.1 JUSTIFICATIVAS DO TEMA, DE SUA DELIMITAÇÃO E DE SUA ABORDAGEM

1.1.1 POR QUE OS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS?

O Estado do Século XXI, caracterizado por um menor espaço para o intervencionismo estatal na economia¹, configura, de maneira ainda mais marcante, um Estado Fiscal², de sorte que seu modo prioritário de financiamento se dá por intermédio dos tributos. A atividade financeira estatal passa a ser pressuposto necessário para que o Estado obtenha os meios necessários para a sua própria existência e manutenção do ordenamento jurídico³.

Nos Estados cuja Constituição prevê um extenso rol de direitos e garantias constitucionais, bem como instrumentos efetivos de controle de constitucionalidade e de prevenção contra a arbitrariedade estatal (como no Brasil), os tributos ganham papel de elevada importância, pois agem como indispensáveis fontes de receita à concretização de tais direitos⁴. Consoante sustentam HOLMES e SUNSTEIN, o tributo é o preço dos direitos, dentre os quais a própria liberdade, e da sua instituição, arrecadação e fiscalização depende a própria concretização e eficácia dos direitos fundamentais⁵.

¹ Com o fim do Estado Social Fiscal, passou-se a questionar a ideia de que o agigantamento do Estado seria garantia de melhor distribuição de renda ou de eficiência econômica, ou, até mesmo, de que o Estado deteria o monopólio na garantia de direitos fundamentais. No Estado contemporâneo, o instrumento da liberdade coletiva “já não mais será o Estado, mas a própria sociedade”. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 34-37.

² Como ensina Luís Eduardo Schoueri, a expressão “Estado Fiscal” tem o mérito de realçar que uma das características do Estado contemporâneo é, justamente, possuir como fonte de financiamento receitas predominantemente tributárias. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1.

³ Cf. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Rubens Gomes de Sousa (trad.). Rio de Janeiro: Edições Financeiras, s.d., p. 141.

⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 431-471. Ainda que a concretização de tais direitos não dependa, exclusivamente, da atividade Estatal (cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 37).

⁵ Citamos um trecho do original a sintetizar a ideia desenvolvida pelos autores: “To the obvious truth that rights depend on government must be added a logical corollary, one rich with implications: rights cost money. Rights cannot be protected or enforced without public funding and support. (...) All rights make claims upon the public

A tributação se apresenta, pois, como importante instrumento pelo qual o Estado obtém os meios econômicos necessários para a realização dos direitos por ele tutelados, bem como de suas próprias finalidades, cujo interesse é de toda coletividade⁶. E se algum de seus membros não paga seus tributos, restará aos demais contribuintes suprir o montante que não foi pago por aquele que deveria, mas não o fez, para fazer frente aos custos estatais.

Torna-se nítido o papel desempenhado pelos deveres instrumentais tributários (conhecidos impropriamente como “obrigações acessórias”⁷) em nosso ordenamento jurídico, como eficazes instrumentos de fiscalização e controle da arrecadação tributária, ou seja, não basta apenas que seja instituída a norma jurídica tributária, dispondo sobre os critérios relevantes para a conformação da regra-matriz de incidência do tributo; é igualmente necessário que sejam produzidas normas jurídicas que disponham sobre outras condutas, positivas ou negativas, que permitam o Poder Público possuir meios de racionalizar o procedimento arrecadatório e conferir o cumprimento da norma tributária. Essas últimas normas configuram o que denominaremos de “deveres instrumentais tributários”, que têm como principais objetivos: (i) a otimização da arrecadação estatal e (ii) o combate à evasão fiscal por meio de efetivo controle e fiscalização pelos órgãos fazendários, mediante o cotejo entre as informações fornecidas pelo contribuinte e os dados de que dispõem em seus sistemas.

Não há de se perder de vista que os deveres instrumentais também desempenham papel fundamental quando da utilização pelo Estado de normas tributárias indutoras. Em aprofundado estudo, LUÍS EDUARDO SCHOUERI relata diversas ocasiões na história da tributação em que se adotaram tributos com efeitos regulatórios e, não raras vezes, exigiam-se dos contribuintes diversos deveres instrumentais (informações, declarações periódicas, registro das operações do contribuinte, etc.), que possibilitavam ao Estado exercer a intervenção desejada sobre o domínio econômico⁸.

treasury”. Cf. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. Nova Iorque / Londres: W. W. Norton & Company, 2000, p. 15.

⁶ Cf. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Rubens Gomes de Sousa (trad.), Rio de Janeiro, Edições Financeiras, p. 127.

⁷ O tema será abordado no *Capítulo IV*, Subcapítulo 4.1. No sentido de criticar a terminologia utilizada pelo CTN, por todos, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas obrigações acessórias. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais: 1971, p. 384.

⁸ Sobre o tema, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 109-126.

Cite-se, exemplificativamente, a imposição de tributo para regular a venda de ópio nos Estados Unidos da América, pelo *Harrison anti-Narcotic Act*. Referido instrumento normativo não apenas instituiu uma licença anual, que custaria um dólar de qualquer um que negociasse com ópio ou folhas de coca, impondo também a obrigatoriedade de seu registro perante a Receita Federal (IRS), bem como o dever de manter registro de todas as suas negociações, que seria apresentado às autoridades fiscais⁹.

Os exemplos são os mais variados, contudo, frequentemente, o próprio ato que institui uma norma tributária indutora igualmente exige uma série de deveres instrumentais que possibilitem a sua fiscalização.

De fato, somente por meio do cumprimento de tais deveres é que o fato jurídico tributário é vertido na linguagem própria do Direito, permitindo que o Poder Público tenha conhecimento das informações necessárias para a realização de fins arrecadatórios ou extrafiscais. Nas palavras de EURICO DE SANTI, os deveres instrumentais “prescrevem a criação de sistemas linguísticos que permitam o acesso denotativo ao fato jurídico tributário”¹⁰. Acrescente-se, ainda, que a própria extinção das obrigações tributárias igualmente exige um procedimento próprio, demandando inúmeros deveres instrumentais específicos.

Daí HECTOR VILLEGAS sustentar que “o fisco só pode desenvolver sua atuação de forma devida, se os particulares vierem a cumprir diversos deveres formais”, de forma a transformar o tributo “legislativamente criado” em tributo “fisicamente percebido”¹¹.

No entanto, os deveres instrumentais não agem somente na operacionalização da obrigação tributária, atuando, outrossim, no sentido de garantir a livre concorrência e o bom funcionamento do sistema jurídico, promovendo a isonomia¹². Com efeito, as lições de KLAUS TIPKE são elucidativas, no sentido de que o Princípio da Isonomia impõe a igualdade na execução das leis, o que demandaria, logicamente, a mesma igualdade na interpretação da lei e

⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 120-122.

¹⁰ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 100.

¹¹ Cf. VILLEGAS, Hector B. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, pp. 145-146.

¹² Sobre o assunto, cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 264-280.

o esclarecimento eficiente das situações fáticas¹³. Esse último pressuposto será tanto mais atendido quanto mais correto e exato for o cumprimento dos deveres instrumentais tributários pelos contribuintes, quer por uma conduta positiva de fornecer uma informação, que permitirá à autoridade aplicar a lei tributária ou conferir a sua concreção pelo contribuinte, quer por uma conduta negativa de tolerar atos de fiscalização, que possibilitará o esclarecimento de situações fáticas pelas próprias autoridades fiscais.

Seja como for, é pelo intermédio desses deveres que se permite não apenas uma arrecadação mais eficiente, como possibilita que a carga tributária seja distribuída, o mais próximo possível, em conformidade com a vontade da Constituição Federal.

Sob essa perspectiva, torna-se compreensível o crescente aumento da imposição de deveres instrumentais no sistema tributário brasileiro, já que são indispensáveis ao bom funcionamento e controle do sistema. De outro lado, não se pode ignorar que o cumprimento desses deveres igualmente implica um custo, integrando a composição dos conhecidos “custos de conformidade”¹⁴.

Com o crescimento expressivo no Brasil dos custos de conformidade, surgem consequências extremamente prejudiciais, como o acréscimo invisível na carga tributária. Ilustrativas, nesse sentido, são as notícias publicadas em 2012 apontando que as empresas brasileiras gastaram em média 2.600 horas, para que cumprissem suas obrigações tributárias, muito superior à média dos demais países¹⁵.

Neste ponto, importa salientar que os custos de conformidade, enquanto efeitos da exigência de deveres instrumentais, também implicam consequências jurídicas, não se tratando de dado meramente econômico, sem qualquer relevância para o direito. Conforme aponta CEDRIC SANDFORD, os custos de conformidade geram uma desigualdade horizontal e possuem uma forte tendência à regressividade. Em seus estudos, o Professor Emérito da Universidade de Bath constatou que empresas de maior porte econômico, ainda que de uma mesma

¹³ Cf. TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 362-364.

¹⁴ “Custos de conformidade” são os custos necessários para a conformação das atividades do contribuinte às normas tributárias, na forma estabelecida pelo Poder Público. Por todos, cf. BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Quanto custa pagar tributos*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 21.

¹⁵ Exemplificativamente, ver notícia publicada na Folha de São Paulo, Caderno Mercado, em 07.10.2012. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/1165214-pagar-tributo-no-brasil-leva-2600-horas-por-ano.shtml>> (Acesso em 15 de junho de 2015).

atividade, arcam, proporcionalmente, com menores custos de conformidade¹⁶, em comparação com empresas de porte menor.

É interessante perceber que tal regressão não se dá apenas entre empresas de diferentes portes econômicos. Como demonstra TREVOR BALDWIN, há diferenças significativas, inclusive, entre as empresas consideradas do mesmo porte, em razão de pequenas variações de seu tamanho¹⁷. Embora os estudos de SANDFORD e de BALDWIN tenham sido realizados, respectivamente, nas décadas de 70 e de 80, não há razões para que se considerem suas conclusões inconsistentes com o cenário atual, em especial o brasileiro. A evidenciar tal assertiva, em idêntico sentido apontaram os resultados da pesquisa realizada por ALDO BERTOLUCCI, no Brasil, já no início deste século¹⁸. Daí a constatação de que pequenas empresas possuem “economias de escala inversa” em relação ao cumprimento de seus deveres instrumentais¹⁹.

Portanto, a escolha dos deveres instrumentais tributários como objeto do presente estudo se dá não apenas pela crescente importância os quais vêm ganhando hoje, como meios necessários à operacionalização do sistema tributário, como também pela necessidade de se realizar um estudo que privilegie alguns pontos que não receberam, a nosso sentir, a devida atenção pela doutrina especializada, como a existência de uma cláusula geral materialmente limitadora, prescrita por meio de uma regra, no art. 113, §2º do Código Tributário Nacional, e a necessidade de se estabelecerem critérios para o seu controle, tendo em vista os efeitos econômicos de sua instituição – custos de conformidade –, que igualmente geram consequências jurídicas indesejadas, restringindo direitos fundamentais dos administrados.

¹⁶ No original: “(...) it does seem to be well-founded that compliance costs generate horizontal inequity and have a marked tendency to regressiveness”. Cf. SANDFORD, Cedric. Tax compliance costs matter: chancellor please note. *British Tax Review* 1976. London: Sweet & Maxwell Limited, 1976, p. 209. Também na Europa os deveres instrumentais instituídos para auxiliar a arrecadação do VAT implicam esse mesmo efeito, como aponta Cnossen: “Since compliance costs are largely fixed costs independent of the VAT payable, they fall especially heavily on small traders. The compliance costs of small traders (with turnover below EUR 60,000) are of the order of 2% of turnover, but costs are merely 0.3% for larger firms (with turnover above EUR 1 million)”. Cf. CNOSSEN, Sijbren. Is the VAT’s Sixth Directive Becoming an Anachronism? In *International Bureau of Fiscal Documentation, European Taxation*: December 2003, p. 437.

¹⁷ Cf. BALDWIN, Trevor. Taxation compliance costs – implications for the small business. *British Tax Review* 1989. London: Sweet & Maxwell, 1989, p. 349.

¹⁸ Cf. BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Quanto custa pagar tributos*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 142.

¹⁹ Cf. MEMON, Najeeb. How to tax small businesses in the informal economy: a comparative analysis of presumptive income tax designs. In *Bulletin for international taxation*: May 2010, p. 292.

1.1.2 POR QUE PERQUIRIR SOBRE OS SEUS LIMITES IMPOSITIVOS?

A investigação de limites impositivos aos deveres instrumentais tributários vem ganhando crescente importância no cenário jurídico atual. Com a busca da Administração Pública por recursos financeiros para custear suas atividades, somada à importância que os tributos têm adquirido no orçamento público, à crescente complexidade das relações jurídicas da sociedade globalizada e ao combate à evasão fiscal, o sistema tributário brasileiro tem experimentado um aumento substancial no número de deveres instrumentais exigidos, como forma de garantir a sua adaptabilidade e seu funcionamento diante desse contexto de constantes transformações sociais.

Em contrapartida, elevaram-se não apenas os custos de conformidade suportados pelos contribuintes, como também o grau de complexidade do sistema jurídico, implicando deletérias consequências, principalmente em termos de eficiência, equidade e competitividade internacional. Nesse sentido, JAMES L. PAYNE aponta que a complexidade tributária oferece um “risco tríplice” ao sistema por: (i) elevar o ônus tributário real, o que é contrário ao princípio da eficiência (na clássica acepção de Adam Smith²⁰) na medida em que gera desperdícios e frustrações; (ii) aumentar a subjetividade do sistema tributário; e (iii) incentivar a evasão, o que contribui ainda mais para enfraquecer a confiança e certeza dos contribuintes naquele sistema, até mesmo dos “devotos mais radicais da tributação”²¹.

Assim, a despeito da inquestionável necessidade de instrumentalização da fiscalização tributária, não é livre o Poder Público para instituir deveres instrumentais. Há, neste tema, uma forte tensão entre o interesse da Administração Tributária em possuir o maior número de informações sobre os contribuintes, com a maior exatidão possível, visando aumentar a eficiência da arrecadação e da fiscalização, e o preço para que a autoridade fiscal obtenha tais

²⁰ Sobre o assunto, cf. SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Volume II. Livro V. Capítulo II.

²¹ Cf. PAYNE, James L. Explaining the persistent growth in tax complexity. In RACHETER, Donald P.; WAGNER, Richard E. *Politics, taxation and the rule of law: the power to tax in constitutional perspective*. Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 173.

informações – complexidade legislativa e elevados custos aos contribuintes – que, paradoxalmente, conduzem à ineficiência da tributação naquele sistema²².

Esse conflito ganha maiores dimensões no contexto atual, em que se constata o fenômeno da “privatização da gestão tributária” – para referir a terminologia de FERREIRO LAPATZA²³ –, pelo qual se imputa ao contribuinte todo o peso do cálculo e recolhimento das obrigações tributárias e, à Administração, passa a caber uma função mais passiva, dentro da ideia de um “Estado Vigilante”²⁴.

Como relata CEDRIC SANDFORD, costuma-se justificar esse fenômeno – transferência dos custos operacionais do sistema tributário aos contribuintes²⁵ – pelo argumento de que os recursos públicos que seriam utilizados na fiscalização tributária poderão ser utilizados na realização de outros programas de interesse coletivo²⁶. Ademais, haveria uma redução dos custos administrativos, arcados pela Administração Tributária, que, ao fim e ao cabo, são suportados pelos cidadãos²⁷. O raciocínio é questionável, pois a transferência da atividade fiscalizatória ao contribuinte não implica somente o mero repasse de seu ônus econômico, mas provoca distorções no sistema tributário, em especial em relação à própria isonomia.

Nesse contexto, o modelo de fiscalização tributária adotado em nosso país é preocupante, porquanto se atribui enorme responsabilidade aos contribuintes pelo cumprimento da obrigação tributária e se exigem inúmeros deveres instrumentais para comprovar os cálculos dos débitos tributários e pagamentos realizados, em alguns casos em multiplicidade. Em estudo inédito realizado pela Associação Comercial de São Paulo – ACSP, em parceria com a empresa *Pricewatercoops* – PWC, apontou-se, por exemplo, a duplicidade

²² Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária (Cadernos de pesquisas tributárias n. 12)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 74.

²³ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37. Madrid: Civitas, 1983, pp. 81-94.

²⁴ Cf. NABAIS, José Casalta. Alguns desafios actuais da tributação. *Revista de Direito Tributário*, n. 82. São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 91-92.

²⁵ Para nos valermos da terminologia de Cedric Sandford, utilizada para descrever o conjunto dos custos arcados pela administração (custos administrativos) e pelos contribuintes (custos de conformidade). No original: “The public and private costs taken together may be referred to as tax *operating costs*”. Cf. SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989, p. 22.

²⁶ Cf. SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989, p. 27.

²⁷ Cf. SALDANHA SANCHES, J. L. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manoel dos Santos, 2010, p. 59.

de informações em mais de quarenta deveres instrumentais exigidos para o recolhimento de apenas cinco tributos (CSL, IPI, ICMS, PIS e COFINS), sendo emblemática a constatação da multiplicidade de exigências no âmbito dos deveres instrumentais referentes ao IPI, no qual se identificou que o contribuinte deve informar o valor de seus débitos mensais em seis oportunidades, quando do cumprimento da legislação tributária (no preenchimento da EFD-ICMS/IPI, do DIPJ, do Livro de Entradas/Saídas, do Livro de Apuração, da DCTF e do PER/DCOMP)²⁸.

Também LUÍS EDUARDO SCHOUERI traz exemplo interessantíssimo, ao relatar um estudo realizado pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, em 2012²⁹, que apontou que os custos diretos e indiretos necessários, para que se cumprissem as obrigações tributárias, representavam, em média, 1,16% do faturamento da indústria de transformação, o que seria quase duas vezes maior que os investimentos realizados em atividades internas de pesquisa e desenvolvimento naquele período³⁰.

A partir dessas evidências, verifica-se a inexistência de uma “autêntica política tributária” – que vise à transparência, à simplicidade e à eficiência –, o que contribui significativamente para inibir a iniciativa privada de se desenvolver, reduzindo o Produto Interno Bruto e, conseqüentemente, a própria capacidade arrecadatória do Estado no médio e longo prazo³¹. Também reduz a competitividade internacional das empresas brasileiras, tendo em vista que os gastos para o cumprimento de obrigações tributárias em sistemas demasiadamente complexos irão refletir nos preços que serão praticados no mercado internacional³².

²⁸ Cf. BIFANO, Elidie Palma. *Análise das obrigações acessórias*. Estudo inédito realizado pela Associação Comercial de São Paulo em parceria com a PricewaterhouseCoopers – PWC. São Paulo: Janeiro 2012, p. 38.

²⁹ Cf. FIESP. *O peso da burocracia tributária na indústria de transformação*. Departamento de Competitividade e Tecnologia, 2012, disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/o-peso-da-burocracia-tributaria-na-industria-de-transformacao-2012/>> (Acesso em 15 de junho de 2015).

³⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 499.

³¹ Cf. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária (Cadernos de pesquisas tributárias n. 12)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, pp. 196-201.

³² É o que rigorosamente ocorre em nosso país. Paulo Ayres Barreto, ao analisar a tributação sobre o consumo no Brasil, aponta que nosso sistema tributário é complexo, inseguro, fomentador da guerra fiscal e gerador de altos custos para os contribuintes que pretendem se manter em conformidade com as suas obrigações tributárias e respectivos deveres instrumentais, gerando dificuldades para as empresas brasileiras competirem no plano internacional. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 531.

Se, de um lado, portanto, não há dúvidas sobre a importância da função desempenhada pelos deveres instrumentais em nosso sistema tributário, como meios de racionalização e instrumentalização da arrecadação e da fiscalização dos tributos, de outro, é forçoso reconhecer que a sua instituição dista de ser neutra, podendo causar, quando exagerada e injustificada, distorções no próprio sistema jurídico e efeitos negativos na economia e desenvolvimento de um país.

Neste sentido, são pertinentes as observações de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, que sintetizam, com propriedade, o que foi aqui exposto:

“Embora se possa crer que da brutal quantidade de deveres instrumentais atribuídos aos contribuintes derivem resultados positivos – algo que não se comprova – afastam-se investimentos produtivos, contribuindo para o atraso da nação”³³.

Torna-se despidendo, pois, enfatizar a importância de se delimitar os precisos contornos do campo de atuação da Administração Pública para criar e exigir deveres instrumentais tributários, bem como da identificação de mecanismos de efetivo controle desta atividade.

Perquirir sobre suas limitações proporcionará a discussão sobre: (i) até que ponto *restrições* a direitos fundamentais decorrentes da imposição de deveres instrumentais serão justificadas e, portanto, permitidas, e a partir de que ponto passarão a configurar *violações* àqueles direitos? (ii) Como os princípios constitucionais influem na delimitação do poder para instituir tais deveres? (iii) Qual o papel do Código Tributário Nacional neste tema? (iv) Quais as medidas adotadas pelo legislador nacional para, a um só tempo, conferir a flexibilidade necessária que a atividade fiscal requer e conter abusos pela Administração Tributária?

Tais questões assumem crescente relevo hodiernamente com o aumento de imposições de deveres instrumentais em matéria tributária, resultado do fenômeno da “privatização da gestão tributária” a que se refere FERREIRO LAPATZA³⁴, que reduz os custos administrativos,

³³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Globalização, investimentos e tributação: desafios da concorrência internacional ao sistema tributário brasileiro. *Revista Brasileira de Comércio Exterior*, n. 113. Rio de Janeiro: FUNCEX, 2012, p. 7.

³⁴ Embora seu estudo tenha como objeto o direito espanhol, pelo fato de o fenômeno da privatização da gestão tributária ocorrer no mundo inteiro, as ponderações do autor são perfeitamente aplicáveis ao direito pátrio, no qual o espaço para hipóteses de constituição do crédito tributário por intermédio do lançamento por homologação e os deveres instrumentais crescem consideravelmente com o passar dos anos. Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37. Madrid: Civitas, 1983, pp. 81-94.

mas também exige maior controle sobre os administrados, resultando maiores custos de conformidade.

No Brasil, tal fenômeno não passou despercebido a RUY BARBOSA NOGUEIRA que, já em 1965, em tese com a qual conquistou a cátedra na Universidade de São Paulo, afirmava que a transferência dos serviços burocráticos e dos riscos da interpretação e aplicação das leis tributárias aos contribuintes representaria uma “burocratização da iniciativa privada”, que não apenas ofende a liberdade dos contribuintes, como causa perturbação na produção nacional, pelo desvio de importantes recursos do setor produtivo que deveriam ser utilizados em prol de suas próprias atividades³⁵. Mais recentemente, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES igualmente dispensou incisivas críticas à quantidade de deveres instrumentais delegados aos administrados, que, por comodidade administrativa, lhes impõe atribuições que seriam, a rigor, próprias do Estado³⁶.

A nosso ver, a falta de estudos específicos investigando os limites à imposição de deveres instrumentais contribui para tal cenário, na medida em que obsta qualquer defesa frente a arbitrariedades e abusos, seja no próprio conteúdo desses deveres ou nas penalidades cominadas pelo seu descumprimento.

Não obstante, é curioso o fato de não haver número expressivo de trabalhos publicados em nosso país com a preocupação de conferir contornos nítidos ao regime jurídico dos deveres instrumentais dentro do sistema tributário brasileiro e, em especial, de examinar a quais limitações está adstrita a Administração Pública na imposição desses deveres.

O presente estudo visa tentar suprir, em alguma medida, essa lacuna, promovendo uma análise das limitações aos deveres instrumentais tributários que leve em consideração não apenas os princípios que conformam seu regime jurídico, mas, principalmente, a existência de regras objetivas disciplinando o tema, partindo-se da premissa de que, genericamente, dicções principiológicas, por sua abstração, não são suficientes para a adequada regulação das condutas intersubjetivas, seja entre particulares, seja entre estes e o Poder Público³⁷.

³⁵ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973, pp. 229-230.

³⁶ Cf. BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 70.

³⁷ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: perspectivas jurisprudenciais. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 15º Volume. São Paulo: Dialética, 2011, p. 310.

1.1.3 POR QUE A ABORDAGEM COM ÊNFASE NA REGRA DO ART. 113, §2º DO CTN?

São valores comuns de diversos sistemas jurídicos a previsibilidade, a uniformidade de tratamentos e o receio de conferir discricção irrestrita às autoridades aplicadoras da lei³⁸. No sistema jurídico brasileiro, houve especial cuidado para reduzir o espectro de atuação estatal e fomentar a segurança jurídica, pela realização dos ideais de confiabilidade e calculabilidade, a partir da maior cognoscibilidade possível³⁹.

Em matéria tributária, tal preocupação é evidente. Receoso com a efetividade de diretrizes genéricas ou meramente principiológicas, o legislador constituinte tomou decisões, definindo importantes aspectos de nosso sistema tributário por meio de regras, já no altiplano constitucional (discriminando competências, desenhando materialidades, positivando importantes balizas para o regime jurídico de alguns tributos, como o ICMS, etc.)⁴⁰. Buscou, destarte, por meio de prescrições objetivas veiculadas por regras, maximizar a certeza, as limitações ao aplicador da lei e a previsibilidade, ainda que sob o preço de não conseguir preservar a habilidade de se obter o resultado “correto” e desejado pelo legislador em situações imprevistas⁴¹, em razão de uma sobre ou subincludência⁴².

Esse minucioso tratamento constitucional sobre a matéria tributária, como não há notícias em outros ordenamentos jurídicos, fez com que GERALDO ATALIBA identificasse, sob a égide da Constituição de 1946, a rigidez como traço mais importante e característico do ordenamento tributário brasileiro⁴³. A ideia é bastante feliz, na medida em que identifica a

³⁸ Cf. SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge (MA): Harvard University Press, 2012, p. 35.

³⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 289-298.

⁴⁰ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro – área de Direito Tributário – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008, p. 63.

⁴¹ Cf. SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge (MA): Harvard University Press, 2012, p. 195.

⁴² Sobre o caráter sobreincludente e subincludente das regras, cf. SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego: un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*. Madrid: Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales, 2004, pp. 89-92; SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge (MA): Harvard University Press, 2012, pp. 26-27.

⁴³ Em sua visão, tratar-se-ia de um princípio, em razão de sua importância. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 22.

nítida preocupação de nosso sistema em traçar balizas e limitações à atuação do legislador infraconstitucional, também presente sob a Constituição novel.

Essa opção do legislador constituinte se espraia por todo o sistema, especialmente na disciplina das normas gerais de direito tributário, que busca editar regras para a uniformização dos critérios básicos de tributação no país⁴⁴, dentre os quais identificar os limites máximos para a instituição e exigência de deveres instrumentais.

Se assim é, qualquer proposta para investigar os limites impositivos aos deveres instrumentais tributários deve reconhecer as consequências da adoção de nosso peculiar modelo de sistema jurídico, conferindo às regras prescritivas a sua devida importância. Embora haja inúmeros princípios que atuam na disciplina da matéria, de inquestionável importância e que delimitam o poder da Administração Pública para instituir aqueles deveres (razão pela qual eles também serão abordados neste estudo), parece-nos que não é irrelevante a existência de uma cláusula geral limitadora que explicita a finalidade positivada dos deveres instrumentais tributários, com redação muito mais restritiva do que aquelas encontradas em outros ordenamentos jurídicos.

A opção, neste estudo, pela abordagem com ênfase na regra do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional deve-se à premissa de que seu enunciado não é expletivo, nem equivocado, mas cumpre importante papel de cláusula geral limitadora do poder para instituir deveres instrumentais: (i) não é expletivo, porquanto a expressão “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” é restritiva e não um “cheque em branco” da Administração Tributária, apontando não apenas para o mero interesse subjetivo do órgão arrecadador, mas também – e principalmente – o interesse da coletividade no eficiente funcionamento do sistema tributário e do próprio administrado em colaborar com os gastos estatais em função de sua capacidade contributiva; e (ii) não é equivocada, pois a expressão “legislação tributária” deve ser entendida a partir de seu significado referido no próprio ordenamento (art. 96 do CTN), e que, de um lado, se justifica pela necessidade de se conferir maior flexibilidade do Poder Público, e de outro, demanda que haja um contrapeso a essa flexibilização, de modo a não conferir excessiva discricionariedade ao Poder Público, corroborando para a imprescindibilidade de se identificar um conceito restritivo de “interesse”.

⁴⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 86.

Não se trata, como sustenta EDUARDO JARDIM, de um dispositivo “falacioso” que “não resiste a um contraste de validade, pois o seu texto privilegia a Fazenda como se estivessemos numa relação entre Senhor e súditos”, o que atingiria diretamente o princípio da isonomia⁴⁵. Tal raciocínio parte de premissa, com a qual não podemos concordar, de que o signo “interesse” seja sinônimo de uma mera faculdade subjetiva da Administração Tributária em vista de uma utilidade, a justificar qualquer imposição de prestações de fazer ou não fazer, daí o referido autor criticar veementemente uma suposta preeminência da Fazenda Pública em relação aos administrados. Entretanto, a utilização do signo “interesse”, como será visto ao longo do trabalho, aponta para o sentido radicalmente oposto, possuindo verdadeira vocação limitadora.

Eis, fundamentalmente, o foco deste estudo, identificar na regra do art. 113, § 2º do CTN, o núcleo do regime jurídico dos deveres instrumentais e dela extrair importantes balizas para a atuação da Administração Tributária neste tema, buscando oferecer, fundamentalmente, instrumentos de controle ao intérprete do direito quando de sua interpretação/aplicação do direito posto, num determinado caso concreto⁴⁶.

1.2 PREMISSAS

Diversas são as possibilidades interpretativas a partir do texto jurídico-positivo. Não há, como adverte EROS GRAU, uma única interpretação correta para um determinado enunciado prescritivo⁴⁷. No mesmo sentido, KARL LARENZ afasta qualquer pretensão de existir uma “interpretação absolutamente correta”, que possua os predicados da definição ou da validade definitiva. Em relação à primeira, porque a permanente mutação das relações

⁴⁵ Cf. JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Obrigação acessória e materialidade do crédito do contribuinte. Efeitos da retificação das obrigações acessórias relativas ao crédito do contribuinte após a lavratura do Auto de Infração. In CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscila de (Org.). *O direito tributário: entre a forma e o conteúdo – XI Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 282.

⁴⁶ Como ensina Grau, Interpretação e aplicação consubstanciam um processo unitário. Cf. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª Edição refundida do “ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”. São Paulo: Malheiros, 2013, pp. 47-49.

⁴⁷ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª Edição refundida do “ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 63.

intersubjetivas coloca o intérprete da norma sempre perante novas questões; em relação à última, em função da interpretação possuir como referência de sentido a totalidade do ordenamento jurídico e as pautas de valoração que lhe são subjacentes⁴⁸.

Daí porque se falar, dentro do ponto de vista dos observadores do fenômeno jurídico⁴⁹, na inesgotabilidade como um axioma da interpretação⁵⁰. Dentro dessa multiplicidade de caminhos interpretativos possíveis, é livre o intérprete para escolher qualquer um deles, desde que o faça coerentemente.

Por vezes, o intérprete enfrentará, no percurso interpretativo, questões que envolvem conflito entre normas jurídicas com distintas estruturas e funções, postas em diferentes níveis hierárquicos, sopesamento de valores em face de tensões internormativas, colmatação de lacunas (normativas, de conhecimento, de reconhecimento e axiológicas⁵¹), entre outros. Sua superação exige que sejam fixadas as diretrizes hermenêuticas que balizarão a análise jurídica à qual se propõe, sem as quais a consistência e coerência que edificarão as ideias neste trabalho, exigidas pelo discurso científico, restarão comprometidas⁵².

Ao se explicitar as premissas de que parte e o seu objeto, o pesquisador reconhece que há outros caminhos e perspectivas para estudar o objeto escolhido, oferecendo-se, desta maneira, novas conclusões ao debate⁵³, bem como coloca seu raciocínio e a solidez de suas conclusões à prova, defendendo sua escolha dentre os demais caminhos possíveis.

1.2.1 ORDENAMENTO E SISTEMA JURÍDICO

⁴⁸ Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4ª Edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005, p. 443.

⁴⁹ Aqui nos valem das lições de Hart para distinguir os pontos de vista interno (sistema dos participantes) e externo (sistema do observador). Há de se convir que a inesgotabilidade da interpretação existe, em princípio, aos dois sistemas. No entanto, sob o ponto de vista do participante, a multiplicidade de caminhos interpretativos se esgota na medida em que um órgão competente escolhe, dentro daquelas construções normativamente possíveis, apenas uma delas, que passa a ser vinculante aos demais participantes daquele sistema, ainda que não concordem com aquela interpretação. Dentro do sistema dos participantes, a decisão do órgão competente é razão suficiente para que ele, participante, aja em consonância com a conduta prescrita, sob pena de lhe ser imposta uma sanção. Cf. HART, H.L.A. *O conceito de direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, pp. 115-118.

⁵⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 194.

⁵¹ Sobre o assunto, cf. ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2ª Edición. Buenos Aires: Astrea, 2012.

⁵² Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 10.

⁵³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 4.

A investigação de qualquer objeto do conhecimento exige não apenas a análise de suas características individuais, como também o exame de sua relação com o sistema em que está inserido e a forma como se relaciona com os demais elementos que compõem aquele sistema. Vê-se, assim, que não apenas é importante o estudo individual das normas jurídicas, bem como de seu conjunto, de seu todo. Eis porque não basta, para se compreender o Direito, investigar isoladamente as estruturas unitárias que o compõem.

Ao interpretar o direito posto, o intérprete constrói estruturas normativas e as organiza sistemicamente⁵⁴. Assiste razão, pois, a PAULO DE BARROS CARVALHO, ao ponderar que a interpretação da norma jurídica exige a análise de seu contexto, pressupondo necessariamente uma série de associações linguísticas e extralinguísticas⁵⁵. É que o labor exegético impõe a compreensão não só dos elementos do ordenamento jurídico como da sua estrutura, porquanto a última influi na relativização e hierarquia das normas jurídicas⁵⁶.

Assim, é imprescindível que sejam realizadas conexões de subordinação e coordenação, conferindo relevância ao caráter sistêmico e ao contexto normativo. Nesse sentido, KLAUS TIPKE enfatiza a importância de que um sistema se apresente como uma unidade coerente de pensamento, exigindo-se que os princípios estabelecidos sejam aplicados coerentemente, atendendo-se racionalmente os valores positivados⁵⁷. Embora o sistema jurídico brasileiro não possa ser considerado unitário, vez que possui inúmeros valores e princípios, a unidade permanece como um “ideal” a ser buscado pelo intérprete⁵⁸.

Há de se admitir, portanto, a existência de uma estrutura lógica, concatenada, a que se submetem todas as normas jurídicas, ordenando-as em direção a um vetor comum. Tal ordenação é que dá coerência e peculiaridade a um determinado sistema. Essa ideia é bastante feliz, pois indica não apenas que cada ordenamento deve ser visto com cautela, afastando-se as

⁵⁴ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistemas jurídicos. In CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo lógico-semântico*. Volume I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 259.

⁵⁵ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 38.

⁵⁶ Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2003. pp. 145-147.

⁵⁷ Cf. TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 517-520.

⁵⁸ Cf. TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 62-65.

importações apriorísticas e acríicas de soluções de ordenamentos alienígenas, comportamento que sempre mereceu críticas de RUBENS GOMES DE SOUSA⁵⁹, bem como indica que, se o ordenamento jurídico brasileiro conferiu um tratamento específico à determinada matéria, diferente de outros ordenamentos (tal como ocorre, por exemplo, com o tratamento minucioso da matéria tributária em âmbito constitucional), tal fato não deve ser desprezado.

Uma advertência, por fim, é necessária: como esclarece LUÍS EDUARDO SCHOUERI, embora caiba ao jurista buscar a coerência de um sistema, há de se ter consciência de que haverá situações em que aquela não será possível. Nesses casos, caberá ao intérprete buscar as soluções oferecidas pelas regras estruturais do sistema, para que a incoerência não leve à sua ruptura⁶⁰.

1.2.2 PRINCÍPIOS E REGRAS: DEFINIÇÃO E RESOLUÇÃO DE CONFLITOS NORMATIVOS

A sistematização é imperiosa dentro do processo interpretativo. Ao realizar a atividade interpretativa, não raras vezes nos deparamos com enunciados prescritivos em contradição, que regulam uma mesma conduta de formas radicalmente opostas. Daí a pertinência de se estruturarem as normas jurídicas, estabelecendo critérios de hierarquia e de preponderância, já prevendo possíveis contradições e conflitos. Nesse cenário, a distinção entre princípios e regras é de grande relevo.

De início, oportuna é a observação de HUMBERTO ÁVILA, no sentido de que a qualificação de determinadas normas como princípios ou regras depende, exclusivamente, da colaboração construtiva do intérprete. Se assim é, a qualificação normativa em uma regra ou um princípio dependerá de conexões axiológicas que não estão incorporadas no texto, no dispositivo legal, e nem a ele pertencem, e que igualmente são construções interpretativas⁶¹. Afastam-se, assim, classificações peremptórias.

⁵⁹ Cf. SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 43.

⁶⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 9.

⁶¹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 34-35.

A classificação, portanto, entre princípios e regras dependerá primeiramente do referencial adotado, denunciando a importância do corte metodológico realizado. Qualquer proposta de diferenciação destas categorias, desde que coerente e metodicamente sólida, pode ser adotada, *a priori*, livremente pelo intérprete. O que não se admite, contudo, é que fenômenos distintos sejam explicados a partir de uma denominação equivalente, utilizando-se um mesmo termo em sentidos diversos, de forma acriteriosa, de acordo com a conveniência do intérprete.

Antes, porém, de nos posicionarmos neste tema, perpassaremos, ainda que brevemente, pelas principais propostas teóricas sobre o tema.

Uma primeira distinção relevante é aquela que leva em consideração a sua carga axiológica. Consoante as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, os princípios são normas jurídicas carregadas de forte conotação axiológica, fornecendo uma orientação para as demais regras jurídicas do direito positivo, de acordo com os valores por eles introduzidos⁶². Poderão, ainda, carregar valores ou limites objetivos, a depender da subjetividade de suas prescrições⁶³. Ambos, contudo, erigem-se a partir do direito posto⁶⁴.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA, por sua vez, além de identificar, nos princípios, um elevado grau de generalidade em seu conteúdo, predica sua preeminência no ordenamento, e, portanto, sua vinculação na compreensão e aplicação de normas jurídicas⁶⁵. São, nesse sentido, mandamentos nucleares do sistema, que se irradiam sobre diferentes normas jurídicas, servindo-lhes de critério para sua exata compreensão, uma vez que definem a lógica e a racionalidade do sistema normativo⁶⁶.

Outra perspectiva possível para a distinção entre princípios e regras é aquela em função de sua estrutura, defendida por ROBERT ALEXY, pela qual os princípios seriam mandamentos de otimização em que se estabelecem deveres *prima facie*, impondo sua realização ao máximo possível, dentro das circunstâncias fáticas e segundo as possibilidades jurídicas, enquanto que

⁶² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 255-257.

⁶³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 154.

⁶⁴ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 54.

⁶⁵ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 45.

⁶⁶ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 27ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 53.

as regras veiculariam deveres *definitivos*, aplicando-se por subsunção deôntica⁶⁷. Como aponta MARTIN BOROWSKI, é no critério da dimensão de peso que a distinção se mostra mais forte: justamente porque apresentam um fim a ser otimizado⁶⁸, os princípios possuiriam uma dimensão de peso, devendo ser aplicados ao máximo grau possível, enquanto que as regras, diferentemente, já possuem seu âmbito de aplicação bem definidos⁶⁹.

Uma advertência, contudo, deve ser feita. Segundo observa FREDERICK SCHAUER, a expressão *prima facie* significa que, mesmo quando as normas são insuficientes, imprimem resistência, exigindo maior força para superá-las do que teria sido necessário, de outro modo, para a tomada de decisão⁷⁰. Assim, afirmar que os princípios impõem deveres *prima facie*, não significa que no caso concreto somente será aplicado o de “maior peso”, mas todos, conjuntamente, exigindo um ônus argumentativo que justifique a prevalência de um determinado princípio em detrimento dos demais em jogo.

Tal ideia encontra suporte também nas lições de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, para quem, diante de um conflito de princípios, cabe ao intérprete observá-los ao máximo possível (mandamentos de otimização), de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas⁷¹. É que os princípios atuam sempre em conjunto na aplicação das normas jurídicas, ainda que cada um aponte para direção díspar, sem que isso implique o afastamento absoluto de um ou de outro, porém apenas uma redução do alcance que cada princípio apresentaria individualmente⁷².

Como se vê, as definições são várias, todas com argumentações suficientes para sua defesa e com consequências teóricas e práticas relevantes. Não obstante, é importante frisar

⁶⁷ Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 90-91.

⁶⁸ Cf. BOROWSKI, Martin. The structure of formal principles – Robert Alexy’s ‘law of combination’. In BOROWSKI, Martin (Ed.). *On the nature of legal principles*. Stuttgart: Franz Steiner Verlag / Nomos, 2010, p. 20.

⁶⁹ No original: “Prinzipien weisen eine Dimension des Gewichts auf, im Gegensatz zu Regeln handelt es sich um Normen, die in die zur Ermittlung ihres Anwendungsbereiches erforderliche Abwägung selbst einzustellen sind”. Cf. BOROWSKI, Martin. *Grundrechte als Prinzipien*. 2. Auflage. Baden-Baden: Nomos, 2007, p. 113. Nesse sentido também, cf. DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. London: Duckworth, 1991, pp. 26-27; Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 90-91; Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 45-46; entre outros.

⁷⁰ Cf. SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon Law Series, 1991, p. 114.

⁷¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 288.

⁷² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 11º Volume. São Paulo: Dialética, 2007, p. 248.

que a opção por uma ou por outra implica diferenças substanciais com relação à aplicação das normas e resolução de conflitos normativos.

Nesse estudo, ainda que reconheçamos a forte influência dos valores no direito positivo, a nosso ver, assiste razão a LUÍS EDUARDO SCHOUERI. Dada a multiplicidade de vetores axiológicos, que norteiam o ordenamento jurídico, não seria possível afirmar uma ordem de prevalência ou hierarquia fixa e imutável entre eles, aplicável a todas as situações. Como vetores das normas jurídicas, todos serão aplicados, ainda que em intensidades distintas, conforme as possibilidades fáticas e jurídicas de cada caso⁷³. Disso não decorre uma arbitrariedade, pois a aplicação mais intensa de um princípio em detrimento do outro exige um ônus argumentativo que o justifique naquelas circunstâncias.

Feita a distinção, cumpre analisar a questão dos conflitos normativos. Não se questiona que o critério de hierarquia dos veículos normativos (introdutores) sempre atuará como uma referência segura para determinar se uma norma jurídica deverá prevalecer sobre outra. Independentemente de sua estrutura, se regra ou se princípio, aquela que se encontrar em plano normativo hierárquico superior deve prevalecer⁷⁴.

Não compartilha desta “simplicidade” a situação em que há conflito entre duas normas jurídicas que gozam de mesma hierarquia. Contudo, se as regras refletem decisões e definições assumidas pelo legislador, então é possível aferir que ele realizou um processo de balizamento de aplicação dos princípios informadores do sistema jurídico na produção daquela regra, e por isso, em um autêntico conflito entre uma regra e um princípio de mesmo nível hierárquico, se deve dar primazia à regra⁷⁵. Quer-se dizer: o sopesamento de princípios já foi solucionado em momento anterior à positivação da regra pelo próprio legislador.

As consequências desse raciocínio são relevantes, principalmente se considerarmos que no Brasil há uma regra instituída em lei complementar, com fundamento constitucional, que delimita o poder do Poder Público para exigir deveres instrumentais tributários.

⁷³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 12.

⁷⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 90.

⁷⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 105.

1.2.3 RESTRIÇÃO E VIOLAÇÃO A DIREITOS FUNDAMENTAIS: UMA DISTINÇÃO NECESSÁRIA

Em diversos momentos deste trabalho, valemo-nos dos termos “*restrição*” e “*violação*” a direitos fundamentais, objetivando diferenciar as hipóteses em que, no caso concreto, será tolerável a intervenção no âmbito de proteção de direitos fundamentais dos contribuintes, e aquelas em que não o será, porquanto injustificadas⁷⁶.

Neste estudo, perfilhamos o modelo teórico proposto por ROBERT ALEXYY, de um suporte fático amplo para os direitos fundamentais, pelo qual a definição do que é por eles protegido – toda ação, fato, estado ou posição jurídica que tenha alguma característica que, de modo isolado, faça parte do “âmbito temático” de um determinado direito fundamental – é apenas o primeiro passo, por meio do qual se define a proteção *prima facie* daquele direito. Assim, um mesmo fato pode ser localizado no âmbito de proteção de diversos direitos fundamentais.

Essa ampliação do suporte fático, por ocasionar maior número de colisões entre normas principiológicas, impõe a necessidade de argumentação sempre que houver uma intervenção estatal no âmbito de proteção daquele direito, inclusive a ponderação, no caso concreto, entre os possíveis princípios e direitos fundamentais aplicáveis àquela situação⁷⁷.

Consequentemente, rejeita-se também a existência de conteúdos essenciais predefinidos e imanentes dos direitos fundamentais (teoria interna)⁷⁸. Para essa corrente, haveria um núcleo essencial do âmbito de proteção de um determinado direito fundamental, no qual é defeso ao legislador interferir e que sem ele (núcleo) inexistiria aquele direito, pois se perderia a sua identidade⁷⁹.

Como ensina GILMAR FERREIRA MENDES, a proteção do núcleo essencial destina-se a evitar o esvaziamento do conteúdo do direito fundamental decorrente de restrições descabidas,

⁷⁶ Sobre a diferença entre restrição e violação de direitos fundamentais, cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 110 e ss.

⁷⁷ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 109-110.

⁷⁸ Sobre a teoria interna e suas críticas, por todos, cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 130 e ss.

⁷⁹ Cf. KORYCKA, Milena. The principles of law, the test of coherence and political morality. In BOROWSKI, Martin (Ed.). *On the nature of legal principles*. Stuttgart: Franz Steiner Verlag / Nomos, 2010, pp.167-168.

desmensuradas ou desproporcionais⁸⁰. Entretanto, parece proceder a afirmação de MARTIN BOROWSKI de que a teoria de um limite imanente, em suas diversas perspectivas, fracassa em conferir uma proteção definitiva aos direitos fundamentais⁸¹. Embora não caiba explorar as falhas de cada uma dessas perspectivas, em geral, surge, na teoria interna, o problema da identificação do que é protegido pelo âmbito de proteção de um direito fundamental e do que não o é. E mesmo que superada essa dificuldade e que fosse possível a identificação do que seria protegido, a consequência seria a desnecessidade de justificação para afastar medidas que, mesmo promovendo um direito, não seja por ele protegido em seu “núcleo”, o que incorreria no risco de tornar subjetiva a análise do que está “dentro” e do que está “fora” do núcleo.

O exemplo clássico é o direito de sigilo bancário. Assumindo a existência de um núcleo essencial aos direitos fundamentais, caso o aplicador do direito considere que a proteção ao sigilo bancário não está dentro do âmbito de proteção do direito à intimidade, qualquer norma que dispõe sobre a proteção do sigilo poderá ser revogada, em qualquer caso, sem que seja necessária qualquer fundamentação constitucional⁸².

De nossa parte, entendemos que, se os direitos fundamentais são veiculados por princípios (isto é, por mandamentos de otimização), a realização de um princípio somente poderá ser restringida por outros princípios no caso concreto (teoria externa)⁸³. Tal posicionamento garante maior proteção aos direitos fundamentais, na medida em que sempre será necessária uma fundamentação que justifique a restrição a um direito fundamental, na aplicação daquele direito. Ausente essa fundamentação, então tal *restrição* não será admitida no ordenamento jurídico, configurando-se, em verdade, uma *violação*.

Portanto, levando-se em consideração as premissas expostas, será utilizado o termo *restrição* sempre que, após a ponderação dos diversos princípios aplicáveis ao caso concreto, houver justificação para a intervenção estatal no âmbito de proteção de um princípio ou direito

⁸⁰ Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 58.

⁸¹ Cf. BOROWSKI, Martin. *Grundrechte als Prinzipien*. 2. Auflage. Baden-Baden: Nomos, 2007, p. 44.

⁸² Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 80.

⁸³ Sobre a teoria externa e suas críticas, por todos, cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 139 e ss.

fundamental. De outro lado, será utilizado o termo *violação* quando ausente for essa fundamentação, hipótese em que urge a cessação da medida estatal.

1.2.4 TRIBUTAÇÃO E ORDEM ECONÔMICA

O ponto de partida para o estudo proposto foi a adoção da visão sistêmica do ordenamento jurídico, como um complexo organizado de normas jurídicas. Evidencia-se, assim, que as normas jurídicas se encontram em constantes relações de subordinação e coordenação umas com as outras. Como ensina ALFREDO AUGUSTO BECKER, a interpretação deve levar em consideração a interdependência que as normas jurídicas possuem em relação às demais, encontradas no direito positivo como um todo, não se limitando à divisão em “ramos”, cuja finalidade é exclusivamente didática⁸⁴.

Se é verdade que o corte metodológico se faz necessário e muitas vezes útil para o estudo de um determinado objeto, reduzindo-lhe suas complexidades, sua utilidade restará comprometida se implicar a demasiada simplificação do objeto de estudo, correndo-se o risco de, assim procedendo, não abranger todas as suas características fundamentais e os vínculos que estabelece com as demais normas do sistema.

É forçoso reconhecer que as normas jurídicas inseridas no subsistema tributário também se relacionam, em menor ou maior intensidade, com as demais normas jurídicas dos demais subsistemas.

Não é este o espaço para desenvolver estudos aprofundados sobre a relação entre os temas da tributação e da livre concorrência⁸⁵. Todavia, a compreensão de que a tributação age como relevante instrumento, para concretizar uma Ordem Econômica preconizada pelo legislador constituinte de 1988, passa a ser fundamental à investigação dos limites aos deveres instrumentais, que buscam promover a livre concorrência e, em alguma medida, também causam *restrições* à livre iniciativa.

⁸⁴ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2007, pp. 122-124.

⁸⁵ Sobre o assunto, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 11º Volume. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 241-271.

RICHARD MUSGRAVE, já no final da década de 60, apontou que a tributação, sobre possuir uma função arrecadadora, apresenta também uma função distributiva, redistribuindo a renda e reduzindo desigualdades ao onerar diferentemente quem possui maior capacidade econômica (por exemplo, pela adoção de métodos progressivos); e uma função estabilizadora, atuando sobre o nível de empregos, estabilidade e crescimento econômico de um país⁸⁶. Daí assistir razão a LUÍS EDUARDO SCHOUERI, ao afirmar estar superado o mito da neutralidade da tributação, tendo em vista as modificações que ela inexoravelmente provoca no comportamento dos agentes⁸⁷.

Assumir a existência dessas outras funções nas normas jurídicas tributárias implica admitir que não devem ser desprezados os princípios e regras da Ordem Econômica no estudo do Direito Tributário. A separação entre direito tributário e direito econômico existe meramente para fins didáticos, não podendo servir como justificativa para a desconsideração do fenômeno jurídico como uno⁸⁸. E dentro da Ordem Tributária não se encontra apenas o tributo, mas igualmente todos aqueles outros deveres que se voltam, direta ou indiretamente, à sua percepção, visando auxiliar sua arrecadação e fiscalização, mediante prestações destituídas de natureza patrimonial: os deveres instrumentais tributários.

São a livre concorrência e a livre iniciativa, princípios que se irradiam indistintamente sobre todo o sistema jurídico, importantes vetores à fiscalização tributária e, conseqüentemente, à instituição de deveres instrumentais, isto é, se a Ordem Econômica limita a tributação, passa a ser relevante examinar de que modo os seus princípios se aplicam em matéria tributária.

Também a quantidade e complexidade dos deveres instrumentais tributários poderão causar distorções na Ordem Econômica, em especial na livre concorrência, em razão de seu efeito naturalmente regressivo e, portanto, anti-isonômico. Basta verificar que a burocracia excessiva e desproporcional em um determinado setor poderá acarretar a sua verticalização, pois, quanto menor o porte da empresa, menores serão suas condições de arcar com esses custos e, ao mesmo tempo, manter sua competitividade no mercado.

⁸⁶ Cf. MUSGRAVE, Richard A. *Fiscal systems*. New Haven and London: Yale University Press, 1969, pp. 13-27.

⁸⁷ Ensina, ainda, que a neutralidade que existe no sistema tributário seria, portanto, unicamente em relação à livre concorrência. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 42-46.

⁸⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 11º Volume. São Paulo: Dialética, 2007, p. 270.

Desta forma, evidencia-se que a total segregação da Ordem Tributária da Ordem Econômica resultaria em um reducionismo, que simplificaria demasiadamente o objeto a ser estudado, prejudicando uma melhor compreensão das normas tributárias e seus efeitos econômicos, incluindo-se aqui aquelas que impõem deveres instrumentais.

1.3 PLANO DE ESTUDO

A partir das premissas enunciadas acima, a pesquisa proposta neste trabalho investigará as limitações à instituição de deveres instrumentais em nosso sistema tributário, e, em especial, o conteúdo e alcance da regra introduzida pelo art. 113, §2º do Código Tributário Nacional, o qual se apresenta como verdadeiro núcleo semântico do regime dos deveres instrumentais tributários.

Eis porque, no *Capítulo II*, se investigará, por intermédio do estabelecimento de relações de subordinação e coordenação, qual é o papel esperado de uma norma geral instituída no Código Tributário Nacional sobre a matéria, bem como o seu alcance.

No *Capítulo III*, buscar-se-ão subsídios no direito comparado para uma melhor compreensão do regime jurídico dos deveres instrumentais tributários no direito posto, pela comparação das decisões adotadas em outros ordenamentos jurídicos, em contraposição às aquelas adotadas por nosso legislador. Dessa investigação, notará o estudioso que em nenhum outro ordenamento jurídico (mesmo aqueles que, assim como o Brasil, optaram por instituir uma cláusula geral) se utilizou do conceito de “interesse”, como limite material à imposição de deveres instrumentais, denunciando a sua relevância. Essa conclusão se fortalece quando se constata a multiplicidade de opções de que dispunha o legislador nacional e a ausência de um conceito pacífico de “dever instrumental”, possibilitando uma diversidade de regimes jurídicos possíveis, dentre os quais o Brasil escolheu trilhar um caminho próprio.

No *Capítulo IV*, serão perquiridos os contornos típicos do regime jurídico dos deveres instrumentais no sistema tributário brasileiro. Identificar-se-ão os princípios específicos que atuam como vetores para a sua imposição, e se analisará a sua estrutura normativa. Embora não seja desejável se referir a um “fato gerador” propriamente dito dos deveres instrumentais, revelar-se-á interessante a análise dos pressupostos (coordenadas de tempo, espaço e os

sujeitos possíveis da relação jurídica) para a sua exigência, porquanto permitirá extrair importantes limites à sua imposição.

No *Capítulo V*, serão investigados o conteúdo, funções e alcance da cláusula geral limitadora do poder impositivo de deveres instrumentais tributários, veiculada pelo art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional. Sendo a “pedra-de-toque” do regime jurídico dos deveres instrumentais, o intérprete deverá afastar concepções que entendam o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” como mero interesse subjetivo da Administração Pública, ou mera constatação de benefício a ela relacionada, pois, além disso, o seu significado abrange ainda o interesse coletivo no bom funcionamento de um sistema tributário justo e eficiente, em que haja a aplicação isonômica das leis, bem como o interesse individual de cada cidadão em contribuir com os gastos estatais na medida de sua capacidade contributiva.

Não é, entretanto, apenas para o regime jurídico dos deveres instrumentais que a investigação do conceito de “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” é relevante. No *Capítulo VI*, evidenciar-se-á que, se os deveres instrumentais buscam promover tais interesses, as sanções pelo seu descumprimento necessariamente deverão levar em consideração o interesse protegido e que foi efetivamente lesado pela conduta do infrator. Ainda no tema das sanções, revela-se importante perquirir até que momento o contribuinte, reconhecendo ter errado no adimplemento de um dever instrumental, poderá espontaneamente corrigi-lo, sem que lhe sejam impostas sanções punitivas.

No *Capítulo VII*, o estudo sobre os custos de conformidade ganhará destaque, dentro do contexto da informatização fiscal. Embora vocacionada à racionalização do sistema tributário, a informatização fiscal, posto que reduz os custos administrativos, paradoxalmente implica o aumento dos custos de conformidade suportados pelo contribuinte, podendo originar distorções à livre iniciativa e à isonomia, em função de seu caráter regressivo, denunciado pelas ciências econômicas. No entanto, as transformações decorrentes da informatização fiscal atuam como um marco, pelo qual a maior eficiência na guarda e obtenção de informações do contribuinte, principalmente pela facilidade de cruzamento de informações pelas diversas administrações tributárias, permitiram a mutação do próprio limite estabelecido em 1966, pela regra do art. 113, §2º do CTN, resultando num conceito muito mais restrito de “interesse” e, conseqüentemente, das hipóteses em que um dever instrumental pode ser considerado “necessário”.

Tais transformações não podem passar despercebidas nos estudos dos limites impositivos aos deveres instrumentais e ganham especial relevo, a partir da constatação de que não houve a positivação de normas jurídicas específicas, com efeitos limitadores, para disciplinar a informatização fiscal, como ocorreu, por exemplo, na Espanha.

CAPÍTULO II

FUNDAMENTOS DOS DEVERES INSTRUMENTAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

2.1 APONTAMENTOS SOBRE A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O poder tributário decorre do poder de império estatal⁸⁹. A partir de seu exercício surgem tanto as prestações pecuniárias consistentes no pagamento do tributo, quanto outras prestações, positivas ou negativas, que visam ao auxílio do cumprimento da obrigação tributária. Não merecem reparos, portanto, as lições de HECTOR VILLEGAS, segundo as quais: “la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención”⁹⁰.

Entretanto, não há consenso na doutrina no que se refere ao conteúdo da relação jurídica que se estabelece entre Estado (fisco) e particular (contribuintes e terceiros) com o exercício daquele poder. Em grandes linhas, considera-se a relação jurídica: (i) complexa, se compreender um único vínculo, cujo conteúdo essencial consista no liame existente entre credor e devedor em torno da prestação pecuniária (sem nela se exaurir, contudo), mas havendo outros deveres e obrigações de natureza tributária, que igualmente surgem do poder de tributar e que estão ligadas à obrigação tributária principal⁹¹; (ii) unitária, se compreender apenas o vínculo de natureza eminentemente obrigacional (prestação patrimonial), sem prejuízo da existência de outros vínculos de natureza administrativa, independentes da obrigação principal, preordenados ao auxílio da Administração Tributária⁹².

A distinção não é meramente acadêmica, sendo relevante também no que se refere à natureza e ao regime jurídico dos deveres instrumentais, na medida em que a adoção de uma

⁸⁹ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 117.

⁹⁰ Cf. VILLEGAS, Hector B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7ª Edición. Buenos Aires: Depalma, 2001, p. 186.

⁹¹ Por todos, cf. GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1974, pp. 75-101. No Brasil, cf. COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p. 28.

⁹² Por todos, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas obrigações acessórias. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais: 1971, pp. 382-383.

ou de outra premissa justificará uma maior ou menor vinculação ao regime da obrigação tributária principal (pecuniária).

Com efeito, se a relação jurídica tributária compreender um único vínculo, complexo, cujo núcleo seja a obrigação de dar e, ao seu lado, houver inúmeros deveres acessórios àquele núcleo, então haverá de se admitir que o regime jurídico dos deveres instrumentais conflui com aquele a que se submete a obrigação tributária principal (núcleo da relação). Aderindo a essa vertente, após sustentar não existir uma relação administrativa ao lado de uma relação tributária⁹³, afirma ALCIDES JORGE COSTA que o momento em que irrompe a obrigação tributária principal será rigorosamente aquele em que surgirão os deveres instrumentais: com a ocorrência do fato jurídico tributário⁹⁴.

De outra sorte, se a relação jurídica tributária compreender uma série de vínculos autônomos, que não se limitem ao recolhimento do tributo, então se poderá reconhecer natureza jurídica diversa aos deveres instrumentais, que se sujeitarão, desta forma, a regramento distinto daquele conferido à obrigação de pagar tributo. Sob essa perspectiva, não há óbices para que distintas sejam as hipóteses normativas (hipóteses de incidência) que farão irromper a relação jurídica tributária principal e as demais relações jurídicas de natureza administrativa que buscam instrumentalizar a obrigação principal⁹⁵.

Há, ainda, importantes consequências dessa distinção em relação às sanções administrativas passíveis de imposição ao contribuinte: se a relação jurídica for complexa, as sanções decorrentes de infração pertinente a qualquer um dos elementos que compõem a relação jurídica tributária deverão ser impostas levando-se a unidade da relação, de modo que careceria de sentido a punição pelo não cumprimento da obrigação principal e, cumulativamente, pelo não cumprimento de um dever instrumental diretamente relacionado àquela, que o “verte em linguagem competente”⁹⁶. De acordo com essa corrente, se alguém

⁹³ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p. 30.

⁹⁴ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p. 28.

⁹⁵ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas obrigações acessórias. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais: 1971, pp. 381-386. Em estudo recente sobre a relação da obrigação tributária e deveres instrumentais, permanece a sustentar tal visão, apontando que nas normas tributárias existem dois tipos de relações jurídicas: as de substância patrimonial (obrigações principais) e os vínculos que fazem irromper deveres instrumentais. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Obrigação tributária e deveres instrumentais: definições, sentidos, estruturas básicas internas e limites conceptuais. In BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). *Direito tributário contemporâneo - Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 599.

⁹⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 493.

sonega o Imposto sobre a Renda, deixando de escriturar também determinados rendimentos em seus livros, a punição deverá se restringir ao não cumprimento da obrigação principal, que absorveria as infrações relativas aos deveres instrumentais⁹⁷. No entanto, havendo uma multiplicidade de relações jurídicas, o descumprimento de cada uma delas daria ensejo a uma sanção própria e autônoma. Isso não significa que será livre o Poder Público no exercício de seu poder de punir. Cada sanção, individualmente considerada, deverá obedecer a outros pressupostos e limites próprios, que levem em consideração a tríplice função da sanção⁹⁸.

A nosso ver, não vislumbramos que a relação jurídica tributária consista em um vínculo jurídico único e complexo, mas seria composta por diversos vínculos: um liame obrigacional (obrigação tributária principal) e outros liames instrumentais de índole administrativa que se voltam precipuamente a auxiliar o cumprimento e a fiscalização daquela obrigação (deveres instrumentais). A mera constatação de que todas as relações jurídicas teriam como fim o cumprimento de uma obrigação tributária não nos parece suficiente para colocar todas as relações jurídicas (de pagar tributo, de recolher tributos de terceiros, de fornecer informações, de suportar uma fiscalização, etc.) sob um mesmo manto, como se fossem partes de um mesmo fenômeno.

De fato, seus conteúdos são, no mais das vezes, bastante distintos e inconfundíveis. O próprio código tributário corrobora com essa assertiva, apontando regimes jurídicos radicalmente distintos às obrigações principais e aos deveres instrumentais, inclusive apontando fatos geradores próprios a cada figura, em seus artigos 114 e 115.

Em relação ao momento de seu surgimento, mesmo havendo deveres instrumentais que são devidos a partir da ocorrência do fato jurídico tributário (v.g. emissão de notas fiscais), não há de se olvidar que há inúmeros outros, que surgem em momento desvinculado daquele fato (v.g. inscrição em regimes especiais de exportação, que necessariamente ocorrem antes do fato jurídico), bem como outros que são contínuos e nascem como consequência da sujeição do administrado ao Poder Público (v.g. suportar fiscalização que se refere a período previamente fiscalizado, quando houver motivos suficientes para tanto).

Como enfatiza DINO JARACH, ainda que em alguns casos exista uma relação de paralelismo entre a relação jurídica da obrigação tributária e aquelas outras dos deveres

⁹⁷ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p 29.

⁹⁸ Sobre o assunto, ver *Capítulo VI*.

instrumentais, tal situação não é juridicamente necessária e não se verifica em todos os casos: haverá situações em que existirá uma obrigação de dar, instituída por força de lei, sem que a Administração Pública venha a intervir e exija prestações de fazer ou não fazer a cargo do contribuinte ou de terceiros, bem como existirão situações em que, reversamente, a Administração Pública poderá se valer da competência que lhe é concedida por lei e exigir deveres instrumentais dos administrados, sem que haja nenhuma obrigação tributária principal⁹⁹.

Daí porque, com base nessas considerações, estarmos convencidos de que as relações jurídicas de deveres instrumentais são distintas e independentes da relação jurídica da obrigação tributária. Há de se reconhecer, entretanto, que essa independência não é absoluta, já que os deveres instrumentais somente se justificam enquanto preordenados a auxiliar o cumprimento de uma obrigação tributária principal, por força do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional.

Se assim é, reconhecemos nas normas jurídicas que instituem deveres instrumentais autonomia sintática e semântica, com a ressalva de que a validade de tais normas está condicionada a um necessário encadeamento normativo entre elas e aquela outra que institui a obrigação principal a qual visam instrumentalizar, como se verá no *Capítulo V* deste trabalho.

2.2 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DOS DEVERES INSTRUMENTAIS

Se o poder para impor deveres instrumentais advém do poder de tributar, é forçoso reconhecer que tal faculdade se submete em primeiro lugar à disciplina da Constituição Federal¹⁰⁰. Consequentemente, a análise do regime jurídico dos deveres instrumentais deverá ter como ponto de partida o texto constitucional, extraindo-se dele os primeiros limites à sua instituição.

No entanto, da leitura dos enunciados prescritivos da Constituição de 1988, verifica-se que não houve um tratamento minucioso sobre o regime jurídico aplicável aos deveres instrumentais, em sentido radicalmente oposto à rigidez de nosso sistema tributário,

⁹⁹ Cf. JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3ª Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 423.

¹⁰⁰ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 117.

minudentemente tratado já no altiplano constitucional. Pelo contrário, o intérprete se surpreenderá, ao se deparar com uma clara opção do constituinte de delegar ao legislador nacional a tarefa de estabelecer, por intermédio de normas gerais de direito tributário, as balizas à imposição de deveres instrumentais.

É o próprio texto constitucional que aponta, em seu artigo 146, inciso III, caber à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. O dispositivo esclarece, ainda, em sua alínea “b”, que tais normas poderão versar sobre “*obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*”, indicando que a regulação normativa desses temas, em caráter geral, será realizada eminentemente por meio de lei complementar.

Com efeito, a utilização do termo “obrigação” pelo legislador constituinte indica sua intenção de recepcionar na ordem jurídica atual os títulos II e III, do Livro Segundo do Código Tributário Nacional, pelo que abrangeria a obrigação tributária como um gênero, do qual as chamada “obrigação acessória” seria espécie, nos termos de seu art. 113¹⁰¹.

Raciocínio que poderia ser oposto é que o legislador constituinte poderia ter feito referência ao conceito de “obrigação” amparado pela Teoria Geral do Direito¹⁰², não envolvendo necessariamente os deveres instrumentais, por lhes faltar conteúdo econômico (que, nessa perspectiva, seria essencial às relações obrigacionais) e não ser o direito tributário livre para estipular os termos da “obrigação tributária”¹⁰³. No entanto, mesmo que assim se entenda, a expressão “*especialmente sobre*” denuncia que as normas gerais de direito tributário poderão abranger outras matérias que não aquelas expressamente arroladas¹⁰⁴, desde que apresentem conteúdo de importância nacional e cuja uniformização na Federação se faça necessária¹⁰⁵, como a instituição de balizas gerais à instituição de deveres instrumentais.

Mesmo havendo significativa imprecisão semântica no termo “normas gerais”, o que tem recebido incisivas críticas da doutrina¹⁰⁶, não há dúvidas de que normas gerais de direito

¹⁰¹ Ainda que passível de críticas, a redação do referido dispositivo legal corrobora com tal afirmação ao instituir em seu caput que “[a] obrigação tributária é principal ou acessória (...)”.

¹⁰² Neste sentido, por todos, cf. ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 40 e ss.

¹⁰³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses: 2009, p. 634.

¹⁰⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 82.

¹⁰⁵ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009, pp. 93-97.

¹⁰⁶ Por todos, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 208-210.

tributário são veículos introdutórios normativos próprios para normas de conteúdo nacional e que devem ser seguidas por todos os entes políticos. Daí se afirmar que as leis complementares que instituírem tais normas são, verdadeiramente, leis nacionais.

Sobre o tema, vale recordar a distinção entre leis nacionais e leis emanadas por entes da federação, como pontificou GERALDO ATALIBA:

“As normas gerais de direito financeiro e tributário são, por definição e pela sistemática constitucional, leis nacionais; leis que não se circunscrevem ao âmbito de qualquer pessoa política, mas os transcendem aos três. Não se confundem com a lei federal, estadual ou municipal e têm o seu campo próprio e específico, excludente das outras três e reciprocamente”¹⁰⁷.

Embora tais lições tenham sido proferidas partindo-se do sistema constitucional pretérito, permanecem atuais sob o sistema atual. Seja como for, a conclusão que se chega é que houve a decisão do legislador constituinte em ratificar o regime jurídico conferido pelas prescrições do Código Tributário Nacional, existente à época da promulgação da Constituição de 1988, concedendo às normas jurídicas que disciplinam a matéria *status* de normas gerais de Direito Tributário, também sob a égide do texto constitucional novel.

Nesse passo, constata-se que a própria dicção constitucional indica que o tratamento do tema será feito pela Lei Complementar, à qual caberá modificar ou dispor, em detalhes, sobre o regime jurídico dos deveres instrumentais. Aliás, essa delegação constitucional denuncia que é no Código Tributário Nacional que se encontrarão, em nosso ordenamento jurídico, as normas jurídicas hierarquicamente superiores que versam sobre assunto.

Uma advertência, contudo, deve ser feita: isso não significa que as normas constitucionais não exercerão papel relevante na conformação do regime jurídico dos deveres instrumentais. Nelas, o intérprete encontrará inúmeros princípios, que se irradiam sobre os deveres instrumentais, e exigirão a sua aplicação no caso concreto.

Por fim, cabe notar que na Constituição Federal são colocadas as principais balizas ao poder geral de fiscalização pela Administração Tributária. Nesse contexto, é relevante que se investigue o alcance do § 1º do art. 145, *in fine*, da Constituição Federal:

¹⁰⁷ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. Volume III. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, pp. 14-15. Tal ideia também se encontra presente nos ensinamentos de José Souto Maior Borges (Cf. BORGES, Souto Maior. Hierarquia e sintaxe constitucional da lei complementar tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 150. São Paulo: Dialética, 2008, p. 67) e Luís Eduardo Schoueri (Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 84-86).

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Uma leitura apressada poderia induzir o intérprete ao entendimento de que a parte final do dispositivo apenas quer significar que a Constituição, querendo os fins (tributação), forneceu os meios (capacidade de fiscalização).

Não é esse, entretanto, o teor desse enunciado. Como aduz LUÍS EDUARDO SCHOUERI, o referido dispositivo tem o escopo de assegurar que a fiscalização ganhe um objeto (identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte), uma finalidade (conferência de efetividade aos objetivos de pessoalidade e respeito à capacidade contributiva) e uma limitação (atuar respeitando os “direitos individuais” e os “estritos termos da lei”)¹⁰⁸, ou seja, é clara a opção do legislador constituinte quanto à prevalência dos direitos individuais do contribuinte, não podendo a Administração Pública, ao exercer suas atividades fiscalizatórias, alegar sua prerrogativa constitucional para fiscalização tributária, em detrimento daqueles direitos¹⁰⁹.

Verifica-se, pois, que não houve um tratamento minucioso pelo legislador constituinte sobre o tema. De um lado, conferiu ao legislador complementar estipular as balizas do regime dos deveres instrumentais tributários, recepcionando o regime já existente quando da promulgação da Constituição de 1988, e de outro, explicitou que a fiscalização tributária não pode ser exercida à custa dos direitos e garantias individuais dos contribuintes.

2.3 AS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E OS DEVERES INSTRUMENTAIS

Foi assentado que o art. 146, inciso III da Constituição de 1988, autoriza que a lei complementar estabeleça normas gerais de Direito Tributário, dentre as quais estão aquelas com o objetivo de regular a instituição e exigência de deveres instrumentais. Contudo, em que pese sua aparente simplicidade, tal assertiva suscita importantes questionamentos para o

¹⁰⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 857-858.

¹⁰⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 858.

entendimento do tema proposto: o que são normas gerais de direito tributário? Quais traços são necessários para se conferir o predicativo “geral” a uma norma jurídica? Que funções exercem no ordenamento jurídico?

Pela compreensão do conteúdo e do alcance das normas gerais de direito tributário, é que se evidenciará a amplitude do âmbito de aplicação da regra do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional e a relevância de sua positivação por lei materialmente complementar. Nesse sentido, é inevitável que se faça uma breve digressão sobre o vetusto confronto entre as correntes dicotômica¹¹⁰ e tricotômica¹¹¹ sobre as funções que a lei complementar desempenha na ordem jurídica contemporânea e o conteúdo das normas gerais de direito tributário.

De acordo com a primeira corrente, considera-se que a função da lei complementar é introduzir normas gerais, que se limitam a dirimir conflitos de competência em matéria tributária e a dispor sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar¹¹². Já para a segunda, a Carta Política atribuiu três funções à lei complementar: dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e instituir normas gerais de Direito Tributário. Para esta vertente, a própria Constituição, balizando os princípios que a informam, instituiu uma regra delegando ao legislador complementar, com um *quantum* de liberdade, a tarefa de regular matérias de interesse nacional, impondo uniformizações de critérios e estruturando um sistema tributário harmônico¹¹³.

Segundo pensamos, não há de se esquecer da importante função desempenhada pelas normas gerais de Direito Tributário na estruturação de uma ordem jurídica nacional harmônica e uniformizada, tarefa que, considerando sua extensão geográfica e o regime republicano, passa ao largo de qualquer teor de simplicidade¹¹⁴. De fato, servem para fazer atuar

¹¹⁰ São alguns de seus defensores: Geraldo Ataliba (Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 48. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989), Roque Antonio Carrazza (*Curso de direito constitucional tributário*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2010), Paulo de Barros Carvalho (*Curso de direito tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011), entre outros.

¹¹¹ São alguns de seus defensores: Aires Barreto (*Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2ª Edição. São Paulo: Max Limonad, 1998), Luís Eduardo Schoueri (*Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014), entre outros.

¹¹² Por todos, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 382 e ss.

¹¹³ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1994, pp. 51-52.

¹¹⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 84-86.

determinações constitucionais consideradas de elevada importância e de interesse da nação brasileira¹¹⁵. Eis o porquê de se afirmar serem “sobrenormas”¹¹⁶.

Nesse passo, ALCIDES JORGES COSTA sustenta que o art. 146 da Constituição Federal de 1988, assim como o art. 18, § 1º da Constituição pretérita, deixa “bem claro e fora de qualquer dúvida” que as normas gerais de Direito Tributário não se confundem com os conflitos de competência, nem às limitações constitucionais ao poder de tributar¹¹⁷. Em síntese: sua função é definir, em lei complementar, parâmetros nacionais aplicáveis a todos os entes federativos, com vistas à padronização e segurança jurídica no sistema tributário¹¹⁸.

Eis a posição que será adotada neste trabalho, admitindo-se que o Código Tributário Nacional foi recepcionado como lei complementar pela Constituição de 1988, sendo local próprio para inserir enunciados prescritivos que visam regular abstratamente, por meio de normas gerais aplicáveis a todos os entes federativos, as relações jurídicas tributárias, tanto referentes a obrigações principais quanto a deveres instrumentais.

Poder-se-ia argumentar que tal entendimento não se coaduna com o sistema constitucional brasileiro, por amesquinhar o princípio federativo ou a autonomia dos municípios. Esse raciocínio, no entanto, peca ao não levar em consideração que ambos não são absolutos e devem ser interpretados conforme modelados pelo próprio texto constitucional, e não de acordo com suas acepções puramente teóricas¹¹⁹.

Não concordamos, portanto, com MAURÍCIO ZOCKUN, que, adotando a corrente dicotômica, aduz que o art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional veicularia mera lei *federal*, razão pela qual seus efeitos normativos se restringiriam à União, gozando os demais entes políticos de plena liberdade legislativa para instituir seus deveres instrumentais¹²⁰.

¹¹⁵ Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 84.

¹¹⁶ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 64.

¹¹⁷ Cf. COSTA, Alcides Jorge. Normas gerais de direito tributário: visão dicotômica ou tricotômica. In BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). *Direito tributário contemporâneo - Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 19.

¹¹⁸ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O Código Tributário Nacional e as normas gerais de direito tributário. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 325-329.

¹¹⁹ Cf. COSTA, Alcides Jorge. Normas gerais de direito tributário: visão dicotômica ou tricotômica. In BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). *Direito tributário contemporâneo - Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 24-26.

¹²⁰ Cf. ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 125-130.

Ainda, para este autor, o dispositivo serviria, quando muito, como ferramenta do magistrado para delimitar, pela analogia, o sentido, o conteúdo e o alcance de um dever instrumental, no caso concreto, em face da ausência de disposição normativa estadual ou municipal¹²¹.

É que tal interpretação, sobre conceder uma ampla liberdade (e até mesmo certo grau de arbitrariedade) aos Estados e aos Municípios, esvaziaria, justamente, a proteção que ordenamento jurídico conferiu à competência do Poder Público para instituir deveres instrumentais tributários que, de um lado, se conferiu maior flexibilidade para sua imposição, e, de outro, limitou seu alcance para os casos em que tais expedientes fossem efetivamente necessários (limite material). Entender diferentemente equivaleria a consentir com a possibilidade de Estados e Municípios exigirem informações em multiplicidade, sem amarras, de acordo com a sua vontade e comodidade.

Em síntese: reconhecendo que a Constituição Federal de 1988 reservou três funções à lei complementar, de nossa parte, entendemos que o art. 113 do CTN foi recepcionado como norma geral de Direito Tributário e, portanto, materialmente lei complementar. É forçoso reconhecer, pois, a necessidade de sua observância por todas as Administrações Tributárias, de todas as pessoas políticas de Direito Público. Não é outro o teor das lições de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, para quem: “se a lei complementar é editada dentro de seus limites constitucionais, então será ela instrumento para a conformação da ordem jurídica nacional e, enquanto tal, observada pelas ordens jurídicas parciais”¹²².

2.4 A DELIMITAÇÃO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: A DICOTOMIA ENTRE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E “ACESSÓRIA”

Embora o estudo das normas jurídicas que disciplinam o regime jurídico dos deveres instrumentais será feito oportunamente, merece atenção a distinção realizada pelo Código Tributário Nacional para diferenciar as obrigações tributárias dos deveres instrumentais.

Se a análise em que se empreenderá neste estudo tem como objeto as normas jurídicas que disciplinam os deveres instrumentais em nosso ordenamento jurídico, a partir da

¹²¹ Cf. ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 127.

¹²² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 84.

constatação de que na lei complementar se encontrarão as normas jurídicas de hierarquia superior, específicas a respeito do tema, assume especial relevo a delimitação realizada pelo próprio Código Tributário sobre o que, normativamente, se encontra dentro do conceito de dever instrumental (ou, em sua terminologia, “obrigação acessória”), já que as conclusões que serão obtidas aqui se aplicarão exclusivamente a esse segmento de normas jurídicas.

Não é apenas na doutrina que há divergências sobre a qualificação das relações jurídicas que, por sua finalidade, receberam o predicativo de tributárias. Também sob o ponto de vista normativo, as soluções encontradas nos diversos ordenamentos jurídicos têm sido radicalmente distintas. Cite-se, exemplificativamente, o direito positivo espanhol¹²³, em que houve a opção do legislador por adotar uma classificação tríplice das espécies de relações jurídicas entre Estado e contribuintes: obrigação principal, obrigações acessórias e deveres formais. Enquanto que os últimos configuram deveres de índole administrativa instituídos pelo Poder Público com a finalidade de colaborar com o desenvolvimento da arrecadação ou da fiscalização tributária, as chamadas “obrigações acessórias” corresponderiam às obrigações que buscam assegurar o cumprimento do tributo, abrangendo situações em que terceiros são chamados para intermediar a relação entre fisco e contribuinte (v.g.: retenção) ou, ainda, obrigações de caráter pecuniário consistentes na apuração do cumprimento dos encargos decorrentes de atraso ou inadimplência da obrigação principal (v.g.: juros de mora). Assim, naquele ordenamento, há de se identificar o regime próprio de cada uma dessas figuras.

O mesmo não ocorre no sistema tributário brasileiro, em que o legislador optou por adotar uma classificação dúplice, tendo como parâmetro o conteúdo patrimonial de sua prestação. Assim, se o seu objeto consistir em uma prestação de “dar”, com conteúdo econômico (pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária), então será uma “obrigação principal”, ao passo que, se o seu objeto for destituído de conteúdo econômico, ou seja, se constituir em uma prestação de “fazer” ou “não fazer”, restará caracterizado o dever instrumental (“obrigação acessória”).

Não é este o momento para se discutir se a terminologia “dever instrumental” é mais apropriada que a expressão “obrigação acessória”¹²⁴. No entanto, é importante perceber que o

¹²³ Para uma análise mais detalhada do direito positivo espanhol, ver *Capítulo III*, Subcapítulo 3.3.

¹²⁴ Sustentando a impropriedade da expressão “obrigação acessória”, sugerindo, em seu lugar, a expressão “dever instrumental”, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas obrigações acessórias. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais: 1971. Em sentido

CTN adotou uma distinção dúplice em relação às espécies de vínculos que compõem a relação jurídica tributária e que tal fato não é despedido de relevância.

Ao revés, dele se constata que não existe, em nosso sistema, a figura da “obrigação acessória”, tal como em outros ordenamentos, que consistiria em liames obrigacionais, de caráter patrimonial e que, necessariamente, nascem com a ocorrência do fato jurídico tributário, mas que atuam como “acessórios” de uma obrigação principal, ou seja, sua existência depende da última. Se assim é, aqueles casos que em outros ordenamentos se denominam “obrigações acessórias” (v.g.: juros, substituição e retenção), ou conformarão os deveres instrumentais e se submeterão ao regime jurídico próprio desses deveres; ou, de outro lado, conformarão relações jurídicas de cunho sancionatório.

A distinção é relevante, pois a conclusão de que determinado instituto compõe a obrigação tributária ou se, reversamente, pertence à categoria de deveres de índole administrativa ou, ainda, conforma uma relação jurídica de cunho sancionatório influi decisivamente na determinação de seu regime jurídico. No primeiro, há pouca margem de discricionariedade e balizas bem definidas no altiplano constitucional e das normas gerais de direito tributário; enquanto que, no segundo, existe um amplo espaço para discricionariedade da Administração Pública, menores amarras formais à sua instituição (salvo disposição expressa em lei), mas forte limitação material que a deve inexoravelmente obedecer. Por fim, a identificação de um liame sancionatório implicará a observância de um regime jurídico próprio das sanções, como, por exemplo, a imprescindibilidade de seu antecedente normativo conter o descumprimento de uma conduta prescrita pelo Direito e a exigência de instrumento normativo com força de lei para a sua instituição.

Assim, é importante perquirir se os institutos que em outros ordenamentos conformam “obrigações acessórias” – juros, retenção na fonte e substituição tributária – configuram, em nosso sistema, deveres instrumentais e, assim sendo, se sujeitam ao seu regime jurídico próprio, informado por prescrições principiológicas constitucionais e regras delimitadas pelo Código Tributário Nacional (em especial seu art. 113, §2º).

Em relação ao pagamento de juros, subscrevemo-nos às lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, no sentido de que, embora sua cobrança não possua fins punitivos (as multas

contrário, cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 79-85. Sobre o assunto, ver *Capítulo IV*, Subcapítulo 4.1.

moratórias é que teriam como escopo desestimular a prática de dilação do pagamento), eles possuiriam caráter sancionatório, já que seu antecedente normativo prevê o descumprimento de uma obrigação prescrita em outra norma¹²⁵. Demais disso, é evidente o seu caráter patrimonial.

Deve-se esclarecer que o signo “sanção” não está sendo utilizado como sinônimo de penalidade, mas em seu sentido amplo, como mera consequência atribuída pelo direito ao descumprimento de um dever jurídico¹²⁶. Eis, inclusive, a advertência de GERALDO ATALIBA, no sentido de que nem toda sanção é necessariamente um castigo¹²⁷, mas, antes, “providência jurídica que acompanha a norma e atua na hipótese de violação do comando nela contido”¹²⁸.

Daí porque se defender que sequer seria possível a cobrança de juros de mora nas hipóteses em que o não pagamento do tributo se dá em razão de uma norma da Administração Pública ou do próprio Poder Judiciário¹²⁹, uma vez que, sendo de obrigatória obediência, não há um ilícito (*lato sensu*) imputável ao contribuinte¹³⁰.

Maior complexidade apresentam, porém, os casos de retenção na fonte e de substituição tributária. Conquanto ambos os institutos, no mais das vezes, sejam analisados de forma bastante próxima, parece-nos fundamental que sua aproximação seja realizada separadamente, verificando, em cada caso, se há um dever instrumental ou um liame obrigacional.

No tocante à obrigação de retenção e recolhimento de tributo de terceiros (“retenção na fonte”), há divergência sobre a sua natureza: se compõe o liame obrigacional, sendo, nesse caso, espécie de substituição; ou se conforma um dever instrumental, consistente no recolhimento de tributo de terceiro aos cofres públicos.

¹²⁵ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 875.

¹²⁶ Por todos, cf. GORDILLO, Agustín. *Introducción al derecho administrativo*. 2ª Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966, pp. 69-70.

¹²⁷ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 44.

¹²⁸ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Noções de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, pp. 134-135.

¹²⁹ Nesse sentido, merece encômios o legislador federal ao afastar a incidência dos juros após a concessão de medida liminar em ação judicial, consoante o §2º do art. 63 da Lei nº 9.430/96, que prevê que “a interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição”.

¹³⁰ Sobre o assunto, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 875-879.

Em estudo aprofundado sobre o tema da repetição do indébito tributário, BRANDÃO MACHADO sustenta que a fonte, posto executar um pagamento, exerce, em verdade, um mero dever administrativo¹³¹, operando como simples órgão de arrecadação, e, portanto, realizando uma prestação de fazer, cujo seu cumprimento (recolhimento e entrega de dinheiro) extingue um débito de um terceiro (que teve seu imposto retido)¹³².

Esse fenômeno também foi estudado por PAULO AYRES BARRETO, que conclui:

“No chamado sistema de retenção na fonte, coexistem duas normas jurídicas e, conseqüentemente, duas relações jurídicas distintas: (i) uma que se instala entre o contribuinte (pessoa física ou jurídica), beneficiário da renda paga, e a União que se faz representar nessa relação pelo substituto, de cunho eminentemente tributário; (ii) uma segunda relação jurídica, de natureza administrativa, que vincula o substituto à União, na qual o primeiro fica obrigado a entregar aos cofres públicos recursos de terceiros, vale dizer, o montante que reteve do contribuinte. Atua o substituto nessa relação como verdadeiro órgão arrecadador”¹³³.

Sob essa perspectiva, a obrigação de retenção e de recolhimento aos cofres públicos de tributo de terceiros, em seu lugar, não conformaria a obrigação tributária¹³⁴, não obstante configuraria um dever de cunho administrativo, destituído de caráter patrimonial, instituído no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos¹³⁵.

Argumento que poderia ser oposto seria aquele sustentado por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, que vê a obrigação de retenção na fonte como “uma das hipóteses legítimas de sujeição tributária”, nascendo com a ocorrência do fato jurídico tributário uma relação jurídica tributária entre ente político e fonte pagadora, que excluiria, ainda, a responsabilidade do contribuinte. Desse modo, a fonte seria o verdadeiro sujeito passivo da relação tributária,

¹³¹ Cf. MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 77.

¹³² Cf. MACHADO, Brandão. Notas de direito comparado – tributação na fonte e substituição tributária. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 90.

¹³³ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 88.

¹³⁴ É interessante notar que, embora não veja retenção na fonte como um dever instrumental (pois teria conteúdo patrimonial), Paulo de Barros Carvalho vê, nesse caso, uma relação jurídica tributária entre União e a empresa que retém, mas uma relação jurídica de natureza não tributária, estabelecida pelo legislador, com a finalidade de facilitar o cumprimento da prestação, a cargo do verdadeiro sujeito passivo. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 90, nota de rodapé 48.

¹³⁵ Cf. HORVATH, Estevão. Deveres instrumentais e seus limites. In BARRETO, Aires Fernandino e outros. *Interpretação e Estado de Direito: III Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 210.

enquanto o contribuinte manteria uma relação meramente econômica com a relação jurídica tributária, já que o imposto pode lhe ser descontado¹³⁶. E prossegue, afirmando que seria um “grave erro” dizer que a obrigação da fonte seria mero dever instrumental, visto que o objeto daquela relação jurídica não é uma prestação formal, de ordem secundária, mas o próprio pagamento do tributo devido¹³⁷.

O raciocínio acima é contestado por LUÍS EDUARDO SCHOUERI, que aponta para o fato de que fosse a fonte o sujeito passivo da relação tributária, então a retenção realizada pela fonte no momento do recebimento seria de natureza privada, exsurgindo indagações sobre o que legitimaria o poder que a fonte possui, numa relação privada, para reter um valor devido ao contribuinte. E vai além, lançando a seguinte provocação: “se a fonte fosse sujeito passivo, como explicar a retenção nos casos em que o próprio Estado é a fonte pagadora dos rendimentos (retenção direta)”?¹³⁸

Nem mesmo o fato de a legislação exigir o imposto da fonte pagadora, quando esta deixa de efetuar a retenção, infirma o que foi exposto. Nesses casos, considera-se o valor pago ao contribuinte como “líquido”, calculando-se sobre aquele valor o montante que se entende devido pela fonte. Destarte, em virtude de um descumprimento de um dever legal, surge um liame de natureza sancionatória e administrativa (responsabilidade tributária¹³⁹) entre fonte e Estado. Em nenhum momento, portanto, a fonte é chamada para integrar a relação jurídica tributária obrigacional.

Se assim é, parece-nos assistir razão à postura que vê a obrigação de retenção como um dever instrumental, uma vez que nela não há conteúdo patrimonial, já que aquele que deve proceder ao recolhimento do tributo não o faz com recursos próprios. De fato, o montante retido, conquanto permaneça na posse da fonte, pertence ao contribuinte¹⁴⁰. Trata-se de uma prestação de fazer preordenada ao cumprimento da obrigação tributária, instituída no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos: dever instrumental, portanto.

¹³⁶ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 452-453.

¹³⁷ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 454.

¹³⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 577.

¹³⁹ Divergimos, portanto, da ideia de que a fonte configuraria, na hipótese de não retenção, sujeito passivo da obrigação tributária. Nesse sentido, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 577-578.

¹⁴⁰ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 88.

Idêntica conclusão, contudo, não é aplicável aos casos de substituição tributária, já que o substituto, sim, configura sujeito passivo da relação jurídica tributária que, desde o primeiro momento nasce por disposição legal, em face do substituto, ainda que seja levado em consideração o regime jurídico e a data das operações do substituído¹⁴¹. O enunciado do art. 150, §7º retira quaisquer dúvidas sobre o substituto conformar o polo passivo da relação jurídica tributária¹⁴².

Ademais, diferente da retenção na fonte, a circunstância de o substituto arcar com o ônus jurídico do pagamento do tributo, cujo fato jurídico tributário é realizado – efetiva ou presumidamente – por terceiro, é decisivo para conferir o traço da patrimonialidade ao liame jurídico e, conseqüentemente, afastar qualquer aproximação com os deveres instrumentais tributários.

Mesmo a possibilidade de repasse do ônus econômico pelo preço ou a garantia de “imediata e preferencial restituição da quantia paga”, caso não ocorra o fato jurídico tributário presumido (art. 150, §7º da Constituição de 1988), não são capazes de afastar o fato de que há chances substanciais de o substituto suportar o ônus tributário de forma definitiva, bastando imaginar a possibilidade de o substituído não realizar o pagamento dos produtos adquiridos (por alguma contingência empresarial) ou, ainda, a ocorrência do fato gerador, mas por valor inferior àquele presumido, hipótese em que, a despeito das incisivas críticas pela doutrina¹⁴³, não há direito de devolução do valor recolhido a maior¹⁴⁴.

¹⁴¹ Cf. ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Substituição e responsabilidade tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 49. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 76.

¹⁴² Art. 150. (...) § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido

¹⁴³ Sobre a inconstitucionalidade da impossibilidade de se recuperar o valor pago “a maior” na substituição tributária, cf. CARRAZZA, Roque A. O ICMS e o regime de substituição tributária adotado. In FERREIRA NETO, Arthur M.; MICHELE, Rafael (Coord.). *Curso Avançado de Substituição Tributária*, São Paulo: IOB, 2010, pp. 390-392. Em sentido contrário, sustentando a desnecessidade que a base de cálculo reflita o valor efetivo da operação, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In FERREIRA NETO, Arthur M.; MICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária*. São Paulo: IOB, 2010, p. 511.

¹⁴⁴ Sobre o tema, vale a leitura do seguinte trecho da ementa: “(...) O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação”. Cf. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ilmar Galvão, J. 08.05.2002, DJe. 22.11.2002.

Por fim, no que tange às demais hipóteses de “responsabilidade tributária” previstas no CTN, acolhemos as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, no sentido de que as relações jurídicas, integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado, apresentam a natureza de sanções administrativas que, por decisão do legislador, são estipuladas no valor da dívida tributária, e seu pagamento tem a virtude de extinguir a obrigação tributária¹⁴⁵.

De fato, é comum a todas as demais hipóteses de responsabilidade previstas no código a presença de um dever descumprido, que compete ao responsável e que justifica a sua atuação zelosa para garantir o cumprimento da obrigação tributária. É se dizer, há uma relação jurídica de cunho obrigacional, todavia de índole sancionatória¹⁴⁶. Não configuram, portanto, deveres instrumentais tributários.

Resumindo: quando nos referirmos a deveres instrumentais estaremos nos referindo a todas as prestações positivas e negativas, de índole administrativa e sem conteúdo econômico, instituídos no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Por tal definição, afastam-se das conclusões que serão alcançadas ao longo do estudo os juros e outros encargos do pagamento da obrigação principal, bem como as hipóteses de substituição tributária e de responsabilidade *stricto sensu*.

¹⁴⁵ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 314.

¹⁴⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 314-316.

CAPÍTULO III

DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS NO DIREITO COMPARADO

3.1 RELEVÂNCIA DO ESTUDO DO DIREITO COMPARADO PARA O TEMA

Conquanto o objeto deste trabalho pertença ao direito positivo pátrio, não se deve desprezar a valiosa contribuição que o estudo do direito comparado pode oferecer à investigação de um determinado instituto jurídico, desde que realizado com as cautelas necessárias, evitando-se incorrer nos deletérios riscos de importações acriteriosas de soluções adotadas alhures e institutos estrangeiros incompatíveis com o sistema jurídico brasileiro.

Daí porque, desde que adotados alguns critérios hermenêuticos, GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO já prelecionavam:

“Muita vez, só percebemos os traços típicos e as singularidades do nosso direito positivo, mediante o estudo de outros direitos (do Direito Comparado). (...) Ora, a comparação de sistemas evidencia que eles em geral possuem alguns institutos, princípios e traços iguais, outros diferentes e outros, ainda, originais. A comparação mostrará, portanto, o que é igual, o que é diferente e o que é típico. O Direito Comparado nos fornece, dessarte, critérios para reconhecermos melhor as semelhanças de nosso sistema, em contraste com os demais”¹⁴⁷.

Também das valiosas lições de BRANDÃO MACHADO, podemos extrair que o estudo do direito comparado tem o mérito de mostrar a diversidade de critérios adotados pelo legislador e pela doutrina de diferentes países para a qualificação jurídica de um mesmo fenômeno econômico¹⁴⁸. Como se nota, esse confronto pode se revelar ferramenta útil para identificar, em comparação aos outros sistemas jurídicos, os traços que específicos que caracterizam e conferem identidade aos deveres instrumentais em nosso direito positivo.

Identificar-se-ão, ainda que em breves linhas, os enunciados normativos e posições doutrinárias que permitirão reconhecer os pontos comuns e divergentes em relação ao

¹⁴⁷ Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Estudo inédito sobre ICM na Constituição. *Apud* BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 100.

¹⁴⁸ Cf. MACHADO, Brandão. Notas de direito comparado – tributação na fonte e substituição tributária. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 74.

tratamento jurídico dispensado à matéria, as discussões que circunscrevem o tema e quais soluções foram adotadas em cada sistema, bem como as consequências dessa tomada de posição.

É interessante notar que as principais discussões em torno dos deveres instrumentais podem ser encontradas em diversos outros sistemas jurídicos. Como apontou RAMÓN VALDÉS COSTA, ao estudar as relações tributárias consistentes no pagamento de tributos: “a esta relación fundamental se agregan otras de diversa naturaleza, sobre las cuales no existe en la doctrina, como se verá más adelante, una posición uniforme”¹⁴⁹. Consequentemente, o intérprete terá contato com inúmeras soluções e tomadas de posições, sobre as quais deverá ponderar sobre a sua aplicabilidade em seu próprio sistema.

Também merecerá especial atenção o fato de que, embora a utilização de uma norma geral com conteúdo limitador não seja exclusividade de nosso sistema, não há em outros ordenamentos jurídicos a utilização do termo “interesse” ou conceito equivalente para delimitar o poder para exigir deveres instrumentais.

Em síntese: estamos convencidos de que o estudo do Direito comparado não apenas contribuirá para a discussão acerca da natureza e do regime jurídico dos deveres instrumentais, como também oferecerá importantes subsídios para que se compreenda, em especial, o contexto dentro do qual deve ser interpretado o art. 113, §2º do CTN, cláusula geral que traz verdadeiro limite material ao poder da Administração Tributária para instituir deveres instrumentais.

3.2 DEVERES INSTRUMENTAIS NA ALEMANHA

No código tributário alemão (*Abgabenordnung – AO*), a matéria é regulada em sua Quarta Parte – “Execução da Tributação” –, dividindo-se em duas seções: deveres¹⁵⁰ relacionados ao cadastro dos contribuintes (*Erfassung der Steuerpflichtigen*), que regula os deveres de informação e colaboração no cadastro de contribuintes; e os deveres de

¹⁴⁹ Cf. COSTA, Ramón Valdés. *Curso de derecho tributario*. Tercera edición. Colombia: Editorial Temis, 2001, p. 320.

¹⁵⁰ A tradução do termo “*pflucht(-en)*” é feita, pela maior parte da doutrina brasileira, como sinônimo de “obrigação(-ões)”. Contudo, em nosso sentir as chamadas “obrigações acessórias” são, em verdade, veros deveres administrativos, razão pela qual se tratará as “obrigações acessórias” existentes no ordenamento alemão como deveres instrumentais, sempre que tais liames, por sua natureza, sejam compatíveis.

colaboração (*Mitwirkungspflichten*). No último, encontram-se os meios à disposição da autoridade competente para proceder à apuração do tributo devido: (i) os deveres de declaração (*Erklärungspflichten*); (ii) de informação (*Anzeigepflichten*); e de escrituração (*Buchführungspflichten*); bem como a possibilidade de realização de fiscalização externa (*Außenprüfungen*) e outras medidas especiais de fiscalização (*Steuerfahndungen*)¹⁵¹.

KLAUS TIPKE aponta que a justificação de tais deveres reside no fato de que os contribuintes conhecem melhor as circunstâncias do fato jurídico tributário (*sachverhalt*), já que, em todos os casos, se encontram mais próximos a ele. Daí porque esse autor, citando SEER, afirma que o contribuinte é a figura central para o esclarecimento das circunstâncias fáticas¹⁵², necessário para a correta apuração do tributo e execução das leis tributárias em conformidade com a isonomia¹⁵³.

Não há uma norma geral que especifique limites para a sua imposição, exceto que decorrerão de lei. Diferentemente do que ocorreu no Brasil, optou o legislador alemão a enunciar, em diversos dispositivos do código tributário alemão, a forma e os limites para a imposição dos deveres instrumentais, por vezes em detalhes, conferindo uma liberdade restrita à administração tributária e à legislação fiscal, principalmente em relação a aspectos formais.

Exemplificativamente, cite-se o § 144, que dispõe sobre a declaração de saída de mercadorias, no qual são especificados os dados que obrigatoriamente deverão constar nos registros de saída, tais como: (i) data da saída da mercadoria ou data da fatura; (ii) o nome ou a firma e o endereço do destinatário; (iii) a designação comercial corrente da mercadoria; (iv) o preço da mercadoria; e (v) uma referência ao comprovante. Também desperta a curiosidade o fato de que, ao tratar das hipóteses em que alguns empresários e industriais deverão escriturar livros fiscais (§ 141), há previsão do exercício de determinadas atividades, além de especificar a exata quantidade de euros para o faturamento, o patrimônio ou o lucro do contribuinte, a partir do qual o dever de escrituração será exigido¹⁵⁴.

¹⁵¹ Sobre o assunto e uma abordagem sobre o funcionamento de cada categoria no ordenamento jurídico alemão hodierno, cf. FEHRENBACHER, Oliver. *Steuerrecht*. 4. Auflage. Baden: Nomos, 2013, pp. 320 e ss.

¹⁵² Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung: Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung*. Band III. Köln: Otto Schmidt, 1993, p. 1419.

¹⁵³ Cf. TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 362-364.

¹⁵⁴ O código tributário alemão prevê em seu §141 a obrigatoriedade da escrituração de livros para empresários, industriais e agricultores, sempre que tiverem: (i) um movimento de vendas (inclusive não tributadas superior a

Como se vê, o legislador colocou, já no âmbito de seu código tributário, um nível de detalhamento relativamente alto que, em nosso ordenamento, seria encontrado apenas em regulamentos ou instruções normativas.

Sobre a sua natureza jurídica, embora não exista no direito alemão uma denominação legal específica para se referir aos deveres instrumentais, como categoria jurídica, é interessante notar que há certo consenso na doutrina de que os deveres instrumentais possuem natureza administrativa e não se confundem com as obrigações acessórias de direito civil.

Para ALBERT HENSEL, ao lado da obrigação tributária principal (mas dentro da relação jurídica tributária), haveria outras prestações: as acessórias à prestação pecuniária, previstas em lei e devidas com a ocorrência do fato gerador (como juros, antecipação e a retenção de impostos), bem como deveres de natureza administrativa, resultantes de uma imposição estatal¹⁵⁵. Nessa última categoria, estariam os deveres de colaboração para a satisfação do tributo (tanto de contribuintes como de terceiros), que, no mais das vezes, configurariam uma “relação permanente de direito administrativo”¹⁵⁶.

Há de se notar que HENSEL adota uma classificação tríplice das relações tributárias, o que não seria possível em nosso direito positivo, em que se instituiu uma classificação dicotômica. No entanto, é interessante apontar que àquelas prestações que mais se assemelham ao típico dever instrumental (deveres de colaboração) foi atribuído, por HENSEL, o caráter de dever administrativo.

HEINRICH W. KRUSE não utiliza o termo equivalente às “obrigações acessórias” do direito civil (*Nebenpflichten*) para se referir aos deveres instrumentais de colaboração, ainda que semanticamente tal expressão fosse adequada. Ao contrário, prefere nomear, individualmente, as espécies de deveres instrumentais, tais como identificadas no AO – de informação (*Anzeigepflichten*), de escrituração (*Buchführungspflichten*) e de declaração (*Erklärungspflichten*). Ainda, aduz KRUSE que tais deveres se diferenciam das obrigações

500 mil euros no ano-calendário; (ii) patrimônio agrícola ou florestal superior a 25 mil euros; ou (iii) um lucro derivado de empresa comercial ou industrial superior a 50 mil euros durante o exercício financeiro ou, (iv) sendo atividade agrícola ou silvícola, superior a 50 mil euros.

¹⁵⁵ Cf. HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Traducción de los Dres. Leandro Stok y Francisco M. B. Cejas. Rosario: Novas Tesis, 2004, p. 228. Na versão original, cf. HENSEL, Albert. *Steuerrecht (Reprintausg. d. Ausg. Berlin, Springer, 1933)*. Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, pp. 100-102.

¹⁵⁶ Cf. HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Traducción de los Dres. Leandro Stok y Francisco M. B. Cejas. Rosario: Novas Tesis, 2004, pp. 262-265. Na versão original, cf. HENSEL, Albert. *Steuerrecht (Reprintausg. d. Ausg. Berlin, Springer, 1933)*. Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, pp. 117-119.

acessórias cíveis, porquanto possuem natureza administrativa (*verwaltungsrechtlicher Art*), advêm de lei (*kraft Gesetzes entstehen*) e existem a despeito de uma obrigação tributária (*ungeachtet steuerrechtlichen Schuldverhältnisses bestehen*)¹⁵⁷.

OTTMAR BÜHLER e GEORGE STICKRODT utilizam, diferentemente de outros autores, o termo *Hilfspflichten*¹⁵⁸ (“deveres auxiliares”¹⁵⁹) para designar os deveres instrumentais, sugerindo que são obrigações distintas da principal e chamando a atenção para o fato de sua função ser auxiliar a determinação e o cumprimento da obrigação tributária¹⁶⁰.

Assim, no direito alemão, parece-nos haver certo consenso sobre a autonomia dos deveres instrumentais da obrigação tributária pecuniária, bem como sobre sua natureza administrativa. Há de se observar que lá, ao passo em que se reconhece o caráter de auxiliar o efetivo cumprimento da obrigação tributária, há o cuidado de separá-la do conceito de “obrigação acessória”, tal qual positivada no direito civil (*Nebenpflichten*), reconhecendo seu caráter eminentemente administrativo e instrumental.

Por fim, a doutrina alemã também desempenhou um importante papel no estudo dos custos de conformidade. O primeiro estudo específico sobre o tema que se tem conhecimento, fora dos Estados Unidos da América, é o de BURKHARD STRÜMPEL¹⁶¹, que alertou para o fato de a natureza regressiva dos custos de conformidade do Imposto sobre a Renda ser inconsistente com os objetivos progressivos da tributação sobre o patrimônio, e que tais custos poderiam induzir aqueles que os arquem mais intensamente a buscar lacunas ou oportunidades para evasão¹⁶².

Assim, conclui que uma política tributária racional deve estar atenta aos custos de conformidade decorrentes dos deveres instrumentais. Há de se ter em consideração que o

¹⁵⁷ Cf. KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts*. Band I. München: C H Beck'sche, 1991, pp. 303 e ss.

¹⁵⁸ Cf. BÜHLER, Ottmar; STRICKRODT, Georg. *Steuerrecht: Grundriß in zwei Bänden*. Band I. Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher, 1960, pp. 512-521.

¹⁵⁹ Aqui valem as mesmas notas de tradução da Nota de Rodapé nº 150 deste estudo.

¹⁶⁰ No original: “Unter der Überschrift „Pflichten der Steuerpflichtigen und anderer Personen“ sind (...) [diejenigen], die man sich gewöhnt hat Hilfspflichten zu nennen, weil ihre Erfüllung dazu verhelfen soll, daß die materielle Leistungspflicht richtig erfüllt wird”. Cf. BÜHLER, Ottmar; STRICKRODT, Georg. *Steuerrecht: Grundriß in zwei Bänden*. Band I. Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher, 1960, pp. 512-513.

¹⁶¹ Cf. SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989, p. 31. Em rigor, o próprio Strümpel informa sobre a existência de um estudo anterior ao seu e que foi “piloto” na investigação dos efeitos dos custos de conformidade intitulado “Der versteckter öffentlicher Bedarf” (trazido, por Strümpel, como “A carga tributária oculta”), tese apresentada no Seminar für Finanzwissenschaft der Universität Köln.

¹⁶² Cf. STRÜMPEL, Burkhard. The disguised tax burdens. *National Tax Journal*, vol. 19, n. 1, 1966, pp. 70-77.

aumento indireto de carga tributária é total ou parcialmente compensado por práticas evasivas, e que, quanto maiores forem os custos arcados pelo contribuinte, mais difícil será que práticas promotoras da equidade surtam efeitos¹⁶³.

3.3 DEVERES INSTRUMENTAIS NA ESPANHA

No direito positivo espanhol, além da obrigação tributária principal (de índole pecuniária), existem duas espécies de obrigações que a circunscrevem, mas que com ela não se confundem: obrigações acessórias (art. 25 da LGT) e obrigações formais (art. 29 da LGT). Em outras palavras, ao lado das normas jurídicas de direito tributário material, que prescrevem sobre os elementos constitutivos da obrigação tributária, há normas jurídicas de direito tributário formal, que versam sobre os procedimentos legais para verificar a existência da obrigação e apurar o valor, caso a caso, dos elementos constitutivos dos tributos, bem como outras normas que regulam o procedimento, pelo qual deverão ser cumpridas as condutas exigidas nas obrigações tributárias pecuniárias¹⁶⁴. Trata-se de uma classificação tríplice de obrigações em matéria tributária, diferentemente da classificação adotada no direito brasileiro.

Dentro da primeira categoria (art. 25), JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA aponta a existência de dois tipos de obrigações cujo escopo primordial é o de facilitar e assegurar o cumprimento do tributo: as subsidiárias e as acessórias¹⁶⁵. Nas primeiras, estariam os mecanismos utilizados pela Administração Pública em que se interpõe, entre a Fazenda Pública e a pessoa que a lei pretende fazer incidir o tributo, um terceiro sujeito que seria obrigado a recolher o tributo e, posteriormente, cobrar tal valor do contribuinte. É o que ocorreria, em sua visão, na substituição tributária, nas retenções, na responsabilidade tributária, etc. Nas últimas, haveria obrigações que se prestam a apurar o correto valor da obrigação tributária em casos específicos, como os juros moratórios e outros encargos decorrentes de atraso ou próprios do período executivo.

¹⁶³ Cf. STRÜMPPEL, Burkhard. The disguised tax burden. *National Tax Journal*, vol. 19, n. 1, 1966, p. 77.

¹⁶⁴ Cf. PEREZ DE AYALA, Jose Luis. *Derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1968, pp. 97-98.

¹⁶⁵ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Trad. Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007, pp. 279-305.

Uma advertência, no entanto, é necessária: as “obrigações acessórias” previstas no art. 25 da LGT, posto que homônimas, não se confundem com as “obrigações acessórias” previstas no ordenamento pátrio (art. 113 do CTN). Portanto, tais figuras possuem caráter “patrimonial” conferido pelo próprio ordenamento jurídico espanhol, ao estipular que tais figuras consistem em prestações pecuniárias.

Não são esses os casos que interessam¹⁶⁶ para o estudo dos deveres instrumentais tributários. Maior semelhança com tal instituto possui as chamadas “obrigações formais”, previstas no art. 29 da Lei Geral Tributária, que dispõe:

“Artículo 29. Obligaciones tributarias formales.

1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros”.

Como se vê, são “obrigações” não pecuniárias, consistentes em prestações de fazer (realizar determinados atos), que podem ser independentes ou “acessórias” em relação às obrigações pecuniárias, e cujo objeto pode ter um caráter autônomo ou se integrar em um determinado procedimento¹⁶⁷.

Assim, será pelo cumprimento das “obrigações tributárias formais”, a requerimento da Administração ou por imposição normativa, que os administrados informarão os fatos relevantes para a aplicação dos tributos, por meio de declarações, escriturações, prestações de informações sobre atos relevantes próprios e de terceiros, etc., auxiliando a arrecadação e a fiscalização tributária.

É interessante notar que, diferente do nosso Código Tributário Nacional, a própria LGT espanhola arrola uma série de espécies distintas de deveres instrumentais, que deverão ser cumpridos pelo administrado, em seu art. 29 (2)¹⁶⁸, além daqueles que eventualmente sejam

¹⁶⁶ O autor ressalva apenas os deveres de retenção na fonte, que, como se sustentou no *Capítulo II*, Subcapítulo 2.4, configuram, a nosso ver, deveres instrumentais e não possuem caráter pecuniário.

¹⁶⁷ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Trad. Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007, p. 305.

¹⁶⁸ Prevê o art. 29 (2) que, sem prejuízo de outros deveres que sejam impostos por lei (*“Además de las restantes que puedan legalmente establecerse”*), estão obrigados os administrados, em síntese, a: (i) apresentar declarações quando desenvolver ou for desenvolver atividades empresariais em território espanhol; (ii) solicitar e utilizar o número de identificação fiscal relacionado com sua natureza ou com “transcendência tributária”; (iii) apresentar declarações, comunicações e realizar o lançamento por homologação; (iv) manter e escriturar livros fiscais; (v) expedir e entregar faturas ou outros documentos que poderão substituí-las e que tenham relação com suas

estabelecidos por lei. Essa opção legislativa permite uma identificação mais clara das possibilidades de imposição de deveres instrumentais que poderão ser exigidos naquele país, e, ao mesmo tempo, condiciona a instituição de novos deveres instrumentais, quando cabíveis, à lei ordinária. Logo, os limites normativos veiculados pela cláusula geral do art. 29 limitam-se a introduzir limitações eminentemente formais.

Em relação a limites de ordem material, isto é, sobre o conteúdo dos deveres instrumentais, excetuando-se a cláusula da “transcendência tributária” para o fornecimento de informações ou exibição de documentos¹⁶⁹, nenhum outro foi positivado. De fato, prescreve somente que seu cumprimento deve estar relacionado com o desenvolvimento de um procedimento tributário ou aduaneiro, sugerindo apenas a necessidade de pertinência entre o dever instrumental e a atividade fiscalizatória. Dito de outro modo, bastaria o exame de adequação.

Como aponta JORGE RODÓN, os limites materiais de maior relevância à imposição de deveres instrumentais resultam, no mais das vezes, de construção jurisprudencial dos tribunais espanhóis, que restringem a sua exigência aos contribuintes e a terceiros que possam prestar uma “ajuda relevante” à atividade fiscalizatória, bem como impõem que as informações possuam “transcendência tributária”¹⁷⁰.

O primeiro – “ajuda relevante” – tratar-se-ia de um limite subjetivo, reconhecido pelo Tribunal Constitucional, que exige que aquele que for chamado pela Administração Pública para com ela colaborar tenha condições de fornecer informações que sejam relevantes e úteis para o cumprimento de uma obrigação tributária, em função de suas relações econômicas, profissionais ou financeiras¹⁷¹. A segunda – “transcendência tributária” – tratar-se-ia de um

obrigações tributárias, bem como sua conservação; (vi) apresentar à Administração Tributária livros, registros, documentos ou informações que o administrado deva conservar em relação ao cumprimento de obrigações tributárias próprias ou de terceiros; (vii) facilitar a fiscalização; (viii) entregar documentos que certifiquem as retenções realizadas; (ix) realizar qualquer dever estabelecido pela legislação aduaneiras.

¹⁶⁹ Nesse sentido, podemos citar o art. 92 da LGT:

“Artículo 92 Colaboración social

(...)

3. La colaboración social en la aplicación de los tributos podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

(...)

e) Presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios”.

¹⁷⁰ Cf. RODÓN, Jorge. El deber de información de las obligaciones tributarias. *Revista Jurídica de Catalunya*. Barcelona: Acadèmia de Jurisprudència i Legislació de Catalunya, 1992, pp. 121-130.

¹⁷¹ Cf. RODÓN, Jorge. El deber de información de las obligaciones tributarias. *Revista Jurídica de Catalunya*. Barcelona: Acadèmia de Jurisprudència i Legislació de Catalunya, 1992, p. 122.

limite material, em relação ao conteúdo da prestação exigida, pelo qual as informações deverão ser úteis para a aplicação do tributo e para permitir que fiscalização tributária verifique o cumprimento do dever geral de colaboração segundo a capacidade econômica¹⁷². Com base na “transcendência tributária”, o Tribunal Supremo espanhol entendeu, na STS 652/2001, que tal cláusula impõe que as informações deverão ser necessárias para a arrecadação e fiscalização tributária¹⁷³.

Ainda, com relação ao dever de informação, mesmo reconhecendo que o direito à intimidade atue como importante limite, a doutrina sustenta que o conflito entre esse direito fundamental da Constituição espanhola e o dever geral de colaboração há de ser resolvido, caso a caso, pelos tribunais¹⁷⁴. Em outras palavras, tratando-se de medida que restringe direitos fundamentais do contribuinte em prol de outros fins, como a promoção da isonomia pela redução da evasão fiscal, caberá ao juiz aplicar, no caso concreto, o exame da proporcionalidade.

Por fim, merece atenção para uma peculiaridade do ordenamento espanhol que, a nosso ver, é bastante salutar para o bom funcionamento do sistema tributário. Como adverte FERREIRO LAPATZA, a LGT não estabelece apenas obrigações formais a favor da Administração, como também estabelece obrigações formais a cargo da Administração, em favor dos administrados¹⁷⁵. Não por outra razão é que, nos termos da Lei Geral Espanhola, em seu art. 85 (1), a informação e a assistência constituem tanto um direito dos administrados como um dever da Administração Tributária¹⁷⁶.

¹⁷² O voto proferido na STS n. 7102/2003 enfrenta a questão diretamente. Em seu voto, o Relator defendeu que: “La trascendencia tributaria es la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.2 de la Constitución, CE, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley” (trecho transcrito do voto do Relator Jaime Rouanet Moscardo). Cf. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso). Sección 2. STS 7102/2003, Recurso Casación n. 4783/1998. Relator Jaime Rouanet Moscardo. Fecha: 12/11/2003.

¹⁷³ O voto proferido pelo Relator Jose Mateo Diaz na STS n. 652/2001 é incisivo: “La exigencia, por tanto, debe estar atemperada por lo que sea necesario para la gestión e inspección tributarias”. Cf. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso). Sección 2. STS 652/2001, Recurso Casación n. 7741/1995. Relator Jose Mateo Diaz. Fecha: 03/02/2001.

¹⁷⁴ Cf. RODÓN, Jorge. El deber de información de las obligaciones tributarias. *Revista Jurídica de Catalunya*. Barcelona: Acadèmia de Jurisprudència i Legislació de Catalunya, 1992, p. 130.

¹⁷⁵ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Trad. Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007, p. 306.

¹⁷⁶ Cf. FERRER, Irene Rovira. La regulación como la clave de la eficacia de los deberes de información y la asistencia de la administración tributaria: modificaciones normativas necesarias. *Cronica tributaria*, n. 139. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2011, p. 225.

Apesar de não caber aqui maiores digressões sobre a sua operatividade, a ideia de uma base de obrigações recíprocas entre Administração e administrados para o cumprimento da legislação tributária é um caminho que deve ser pensado por todos os sistemas tributários, em especial aqueles em que, como no Brasil e na Espanha, há cada vez com mais intensidade o fenômeno da “privatização da gestão tributária”, por meio do qual se impõe ao contribuinte o dever de conhecer, interpretar e aplicar o ordenamento tributário, bem como cumprir suas obrigações, antes de qualquer interferência do fisco¹⁷⁷.

Se o *trade-off* desse fenômeno é a economia dos recursos que seriam gastos com a máquina de fiscalização estatal (mesmo que sob o custo de provocar distorções sistêmicas¹⁷⁸), não é admissível que o contribuinte arque com todo o ônus dessa tarefa em prol da mera “comodidade” da Administração.

Portanto, a análise do Direito espanhol nos permite verificar, que, naquele ordenamento, os deveres instrumentais não se confundem com a obrigação tributária, pois são despidos de caráter patrimonial e instituídos para auxiliar o processo de fiscalização ou arrecadação tributária. Deve-se ter em mente, entretanto, algumas peculiaridades: ao lado da obrigação de pagar os tributos e dos deveres administrativos, há uma terceira figura, consistente nas chamadas “obrigações acessórias”, que visam assegurar o cumprimento da obrigação tributária e do cálculo de seu valor, que somente são exigíveis enquanto existir uma obrigação principal. Não obstante, mesmo o dever de retenção na fonte, posto que considerado pelo direito positivo espanhol como de conteúdo patrimonial, foi positivado como algo distinto da obrigação tributária principal.

E mais: a forte atuação jurisprudencial, para a delimitação de limites à exigência de deveres formais, reflete a insuficiência e fragilidade dos limites positivados na LGT, trazendo-nos à reflexão a real eficiência da previsão legal de uma “relação aberta e heterogênea (...)”, cujo caráter exemplificativo nos obriga a considerar seu significado e função¹⁷⁹.

¹⁷⁷ Cf. FERRER, Irene Rovira. La regulación como la clave de la eficacia de los deberes de información y la asistencia de la administración tributaria: modificaciones normativas necesarias. *Cronica Tributaria*, n. 139. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2011, p. 224.

¹⁷⁸ Para uma crítica aos efeitos indiretos da privatização dos custos operacionais do sistema tributário, cf. SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989, pp. 203 e ss.

¹⁷⁹ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Trad. Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007, p. 305.

Aponta, ainda, para um interessante caminho – de diálogo e de direitos e deveres recíprocos entre fisco e contribuinte –, principalmente em sistemas nos quais o “lançamento por homologação” seja a forma padrão de constituição do crédito tributário, em que o controle dessa “delegação” da atividade estatal exige, em contrapartida, maior instituição de deveres instrumentais e, conseqüentemente, causa maior complexidade e enseja enormes discrepâncias interpretativas e de cálculos¹⁸⁰.

3.4 DEVERES INSTRUMENTAIS EM PORTUGAL

Ao contrário do que se viu anteriormente, não há no direito português uma disciplina exaustiva sobre os deveres instrumentais. Em linhas gerais, a matéria é disciplinada pelo art. 31, 2, da Lei Geral Tributária de 1998, segundo o qual:

“Artigo 31.º (...) 2 - São obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações”.

Como se vê, a cláusula geral portuguesa sobre o tema revela apenas uma redação concisa, que pouco diz sobre o regime jurídico dos deveres instrumentais e eventuais limites para a sua instituição. Basta que possibilite o apuramento da obrigação principal que, sob uma perspectiva legal, já se justificaria qualquer imposição de dever instrumental. Há, no entanto, um limite formal previsto no art. 8º, 2, c, da Lei Geral portuguesa, que determina expressamente que “a definição das obrigações acessórias” se submete ao princípio da legalidade.

¹⁸⁰ Interessante exemplo traz James L. Payne, ao relatar que, em 1987, a revista “Money” apresentou um teste em que se recrutaram alguns contadores públicos e agentes da IRS para calcular o montante de tributo devido por uma família hipotética em uma situação tributária moderadamente complexa. O resultado demonstrou a dificuldade de se estabelecer um resultado “correto”, de acordo com a lei tributária, constatando-se que a diferença entre o maior e o menor resultado obtidos no teste ultrapassaria 100% e que nenhum dos convidados alcançou o resultado que os editores consideraram como correta. Após a repetição do teste uma década depois, a revista não mais o realizou, pois se tornou um “fato consolidado que não existe um resultado legal e demonstravelmente correto”. Cf. PAYNE, James L. Explaining the persistent growth in tax complexity. In RACHETER, Donald P.; WAGNER, Richard E. *Politics, taxation and the rule of law: the power to tax in constitutional perspective*. Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002, pp. 167-168.

De outro lado, não há nos dispositivos da LGT uma definição precisa em relação à sua natureza. As dúvidas aumentam quando se lê, no artigo que o precede¹⁸¹, que a relação jurídica é complexa, envolvendo não apenas o “crédito e a dívida tributária”, como também o direito a prestações acessórias, à dedução ou restituição, e a juros compensatórios e indenizatórios.

No âmbito doutrinário, também não existe consenso sobre sua natureza, que há muito tem gerado intensos debates. Para SOARES MARTINEZ, a questão sobre a natureza jurídica dos deveres instrumentais tributários dependerá do conceito de obrigação tributária adotado no sistema jurídico de referência. O autor não vê óbices, em princípio, para que a teoria geral das obrigações admita a existência de relações tributárias (obrigacionais) acessórias, uma vez que sempre se admitiram obrigações complexas ou múltiplas, constituídas por conjuntos de direitos e deveres oriundos de um mesmo fato jurídico. A seu ver, bastaria o cumprimento de dois requisitos para configurar uma obrigação tributária: (a) ter como finalidade a realização de uma receita pública e (b) haver um dever a ser adimplido em favor do sujeito ativo¹⁸².

Por cumprirem os requisitos acima – seu fim último é a realização de uma receita, criando um dever ao sujeito passivo – os deveres instrumentais assumiriam caráter obrigacional e dariam azo a uma relação tributária acessória à relação tributária principal de pagar o imposto, ainda que o referido autor alerte que haverá deveres que possuirão natureza distinta da obrigação principal (é o caso da hipótese de terceiros serem chamados para prestar informações, inclusive notários e outros funcionários públicos, em que a relação possuirá natureza administrativa), apesar de a “unidade teleológica” do Direito Tributário permitir a atribuição da natureza tributária a ambas as espécies de deveres¹⁸³. Concorde, portanto, tanto com o caráter obrigacional dos deveres instrumentais, quanto com a acessoriedade em relação à obrigação tributária principal.

JOSÉ CASALTA NABAIS, reconhecendo a divergência na doutrina sobre o tema, utiliza-se das expressões “obrigações acessórias” e “deveres acessórios” como sinônimas, mesmo admitindo que a legislação fiscal portuguesa se refira, no mais das vezes, a “obrigações acessórias” ou simplesmente “obrigações”. Especificamente sobre esses deveres, o autor os

¹⁸¹ “Artigo 30.º Objecto da relação jurídica tributária. 1 - Integram a relação jurídica tributária: a) O crédito e a dívida tributários; b) O direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição; c) O direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto; d) O direito a juros compensatórios; e) O direito a juros indemnizatórios”.

¹⁸² Cf. MARTINEZ, Soares. *Direito fiscal*. 10ª Edição. Coimbra: Almedina, 2003, p. 169.

¹⁸³ Cf. MARTINEZ, Soares. *Direito fiscal*. 10ª Edição. Coimbra: Almedina, 2003, p. 170.

divide em duas espécies: (i) deveres secundários, integrando aqueles deveres acessórios destinados a preparar o cumprimento ou assegurar a execução da obrigação principal, bem como aqueles outros relativos às prestações substitutivas ou complementares da obrigação tributária principal; e (ii) os deveres de conduta, cuja intenção é o de regular desenvolvimento da relação jurídica tributária, destacando-se, principalmente, as obrigações acessórias contabilísticas, de escrituração e de condutas¹⁸⁴. Também DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS veem, na relação jurídica tributária, três prestações, sendo que, ao lado da obrigação tributária principal, consistente na prestação de entregar uma quantia em dinheiro, haveria outros deveres de entregar quantias em dinheiro, como juros de mora, compensatórios e indenizatórios, bem como outras obrigações acessórias de caráter marcadamente procedimental¹⁸⁵.

Essa diferenciação, contudo, não se encontra positivada na lei portuguesa, estando ambas as espécies de deveres inseridos no conceito de obrigação acessória, dentro da relação jurídica tributária.

Vale notar que, no tocante aos deveres de suportar atos da Administração (prestações negativas do contribuinte), a Lei Geral Tributária confere amplos poderes à fiscalização dos tributos, permitindo que os órgãos competentes possam desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação fiscal dos contribuintes, dentro dos termos da lei, respeitando-se a proteção de informações sigilosas (salvo por ordem judicial) e devendo eles ser adequados e proporcionais ao objetivo perseguido, não se permitindo a multiplicidade de investigações sem que haja fundamento (art. 63º (4)¹⁸⁶). Nesse ponto, há um regramento mais completo e se encontram importantes cláusulas limitadoras à atividade do Poder Público, conferindo proteção que não existe, sob o ponto de vista normativo, em relação ao poder da Administração de exigir condutas positivas dos administrados, como, por exemplo, escriturações ou preenchimento de declarações.

¹⁸⁴ Cf. NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 4ª Edição. Coimbra: Almedina, 2006, p. 245.

¹⁸⁵ Cf. CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito tributário*. 2ª Edição. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 421.

¹⁸⁶ Artigo 63.º (4) – “O procedimento da inspecção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objectivos a prosseguir, só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se a fiscalização visar apenas a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspecção ou inspecções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas”.

Também nos quer parecer que o direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar (art. 26, 1 da Constituição portuguesa¹⁸⁷) age como um importante limite da atuação fiscal, principalmente ao se considerar a cláusula aberta na Lei Geral Tributária que permite o acesso a todas as informações ou documentos bancários, independentemente do consentimento do titular dos elementos protegidos. Contudo, tal como na Espanha, caberá aos tribunais portugueses a delimitação do âmbito de proteção desse princípio perante os casos concretos.

Por fim, houve a positivação de um dever de colaboração recíproco entre Administração Tributária e administrados para o bom funcionamento do sistema tributário (art. 59, 1). Dos administrados espera-se a sua colaboração pelo cumprimento dos deveres instrumentais previstos em lei e de outros esclarecimentos que lhes sejam solicitados (art. 59, 4), enquanto que a Administração Pública deverá assistir os contribuintes, inclusive pelo esclarecimento de dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias (art. 59, 3).

Assim, o ordenamento português possui como características, no tocante aos deveres instrumentais, um tratamento conciso e esparso conferido à matéria, exceto no tocante ao poder de fiscalização e ao respectivo dever de suportá-la, que foi tratado minudentemente. Optou-se, naquele país, pela submissão da instituição de deveres instrumentais ao princípio da legalidade e a adoção de uma cláusula geral bastante ampla e permissiva, restringindo o poder estatal por uma série de normas específicas, diferentemente do que ocorreu no Brasil.

No âmbito doutrinário, há significativas divergências sobre o tema. Parece haver, no entanto, o reconhecimento de que os deveres instrumentais possuem como finalidade precípua o auxílio (são um meio apto) para o cumprimento da obrigação tributária principal.

3.5 DEVERES INSTRUMENTAIS NA ITÁLIA

Os deveres instrumentais tributários receberam, no sistema italiano, tratamento em dispositivos esparsos da legislação e não têm recebido a atenção merecida pelo legislador. A ausência de uma cláusula geral, ou de um plexo normativo coeso, que regule a matéria, tem sido há muito apontada pela doutrina. Como relatou ANTONIO BERLIRI, não há – e

¹⁸⁷ “Art. 26 (...) 1. A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação.”

rigorosamente permanece não havendo – no ordenamento jurídico italiano nenhuma previsão normativa de caráter geral que discipline os deveres instrumentais para todo o campo do direito tributário¹⁸⁸.

Essa ampla liberdade, tanto sob uma perspectiva formal quanto material, parece-nos ter relação com a ideia de que eles advêm dos poderes da Administração, desenvolvida nas lições de RENATO ALESSI, segundo as quais as obrigações tributárias principais (relação obrigacional tributária), derivadas de um poder tributário substantivo, imporiam coativamente a obrigação de o contribuinte entregar dinheiro ao Estado, enquanto que os deveres instrumentais, que foram denominados de “deveres de contorno” (*doveri di contorno*) – em oposição aos “poderes de contorno” (*poteri di contorno*), que integram a faculdade que o Estado possui de os exigir –, teriam caráter meramente instrumental e preparatório para cumprimento da obrigação tributária¹⁸⁹.

Mesmo não adotando rigorosamente essa terminologia, a ideia também está presente no pensamento de ANTONIO BERLIRI, que classifica as prestações as quais em nosso ordenamento se denominam como “obrigações acessórias” (e, neste estudo, como deveres instrumentais) como deveres decorrentes do exercício dos poderes da Administração (*poteri dell'Amministrazione finanziaria*), já que na maior parte dos casos elas nascem de uma imposição da Administração Tributária¹⁹⁰.

Assim, como relata JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, ao analisar a doutrina italiana sobre a obrigação tributária, há a distinção entre a relação obrigacional tributária (*rapporto di obbligazione tributaria*), figura correspondente à obrigação principal do direito tributário brasileiro, e a relação jurídica tributária (*rapporto giuridico tributario*), figura que corresponde aos deveres instrumentais em nosso sistema tributário, de caráter instrumental e preparatório em relação à primeira, que não possuiria caráter obrigacional¹⁹¹.

Logo se vê que há uma boa margem de discricionariedade para que o Poder Público imponha deveres instrumentais no ordenamento jurídico italiano. No entanto, há um limite implícito que não pode passar despercebido: tratando-se do correlato aos “poderes de

¹⁸⁸ Cf. BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1964, p. 257.

¹⁸⁹ Cf. ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Torino: UTET, s/d, pp. 40-43.

¹⁹⁰ Cf. BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1964, p. 257.

¹⁹¹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 51-53.

contorno” do Estado, deverão, por “contornarem” o poder de exigir tributos, guardar correlação a ele e ser necessários ao exercício do poder tributário.

Tais limites, entretanto, não são rígidos. Como ensina A. D. GIANNINI, as prestações positivas ou negativas que podem ser exigidas dos contribuintes e administrados sujeitos àquele poder¹⁹² objetivam tornar o lançamento (*accertamento*) e a cobrança (*riscossione*) dos tributos mais seguros, mais fáceis e mais rápidos¹⁹³, ou, como entende A. BERLIRI, têm como objetivo facilitar a apuração de tributos e a repressão de infrações tributárias¹⁹⁴.

No mesmo sentido, NICOLA D’AMATI, após defender que os deveres instrumentais seriam meras obrigações formais, independentes da existência de qualquer obrigação tributária (nem sempre seu cumprimento guardará relação com uma obrigação tributária concreta), condiciona sua instituição ao interesse da arrecadação (ainda que potencial) dos tributos¹⁹⁵.

Essa exigência, contudo, de um benefício à atividade da Administração Tributária, embora intuitiva, não se encontra positivada, de forma explícita ou em cláusula geral no sistema jurídico italiano, decorrendo, antes, de construção doutrinária. Por fim, há de se destacar que, mesmo aqueles que veem a relação jurídica tributária como complexa (v.g. A. D. GIANNINI¹⁹⁶), concordam com a natureza administrativa dos deveres instrumentais, bem como os separam da obrigação de pagar tributo.

3.6 DEVERES INSTRUMENTAIS NA ARGENTINA

Há, na Argentina, intenso debate sobre a natureza dos deveres instrumentais tributários, bem como sobre se eles comporiam a relação jurídica tributária ou não. C. M. GIULIANI FONROUGE, mesmo aceitando o conceito de relação jurídica tributária complexa, no qual se compreenderiam todos os deveres e obrigações surgidos em decorrência da atividade tributária, sustenta que a obrigação tributária sempre será uma obrigação de dar, patrimonial,

¹⁹² Para esse autor, ao lado da obrigação de pagar o tributo e, ainda, dos deveres tributários de caráter acessório, decorrentes do inadimplemento da obrigação principal (e que no mais das vezes têm natureza de sanção civil), haveria os deveres formais, consistentes em emitir notas fiscais, escrituração de livros, etc.

¹⁹³ Sobre o tema, ver *Capítulo II*, Subcapítulo 2.1.

¹⁹⁴ Cf. BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1964, p. 187.

¹⁹⁵ Cf. D’AMATI, Nicola. *Derecho tributario: teoria e crítica*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1989. p. 280.

¹⁹⁶ Cf. GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1974, pp. 75-101.

que nasce com a realização do pressuposto de fato previsto em lei, inconfundível com outros deveres e omissões a cargo do contribuinte, consistentes em prestações de fazer ou não fazer¹⁹⁷.

DINO JARACH, afastando a “errada concepção de que a relação tributária seria complexa”, alça os deveres instrumentais à categoria de direito tributário administrativo (ou formal), cuja característica essencial residiria na existência de faculdades discricionárias da Administração Pública, inerentes à tutela do crédito que nasce da relação tributária substantiva¹⁹⁸. Ainda, segundo o pensamento do referido autor, tais deveres formais têm como objeto um fazer e advêm do dever de colaborar com as atividades administrativas¹⁹⁹. Também HECTOR VILLEGAS vê os deveres instrumentais como prestações de fazer, não fazer ou suportar, que possuem forte relação com o fim último da relação jurídica substancial: o recolhimento do tributo²⁰⁰, mas sem se confundirem com a própria obrigação tributária.

Daí porque afirma CATALINA GARCÍA VIZCAÍNO, concordando com Jarach e Villegas, que os deveres formais, ainda que seu cumprimento se opere como instrumento para a observância eficaz da obrigação tributária²⁰¹, não integram a mesma relação jurídica da obrigação principal (de pagar o tributo), de natureza material, mas configuram outras relações jurídicas, de objetos distintos, que pertenceriam ao “direito tributário formal ou administrativo”²⁰².

Assim, a doutrina argentina possui entendimento bastante convergente no que se refere à natureza dos deveres instrumentais, identificando neles autonomia em relação às obrigações tributárias pecuniárias e a finalidade de auxiliar o cumprimento da obrigação principal e a fiscalização, a exemplo do pensamento majoritário dos autores brasileiros.

¹⁹⁷ Cf. GIULIANI FONROUGE, C. M. *Conceitos de direito tributário*. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Lael, 1973, p. 93.

¹⁹⁸ Cf. JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo profesional “Cima”, 1957, pp. 292-294.

¹⁹⁹ Cf. JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo profesional “Cima”, 1957, pp. 294-295.

²⁰⁰ Cf. VILLEGAS, Hector B. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 145-149.

²⁰¹ Cf. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas*. Tomo II – Parte general (continuación). 2ª Edición. Buenos Aires: Depalma, 2000, p. 2. Nesse sentido, também Dino Jarach é enfático: “[e]n efecto, en el Derecho Tributario Administrativo se encuentran numerosas relaciones jurídicas entre la Administración y los administrados, que no deben confundirse con las relaciones tributarias sustantivas”. Cf. JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3ª Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 423.

²⁰² Cf. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas*. Tomo I – Parte general. Buenos Aires: Depalma, 1996, p. 303.

Em relação às prescrições de direito positivo, embora a República Argentina não possua um código tributário, mas legislações esparsas que regulam a matéria tributária, a Lei Nacional nº 11.683/78, que trata do procedimento fiscal, traça algumas balizas gerais sobre a matéria, contendo originalmente em seus artigos 40 e 41 (atualmente os artigos 33 e 35 do Decreto nº 821/98²⁰³), os poderes da Administração que originam deveres formais dos administrados²⁰⁴. De fato, ainda que seus dispositivos se refiram a “poderes da administração”, o poder do fisco, para exigir um comportamento de um particular, apresenta-se, sob a ótica do contribuinte, como um dever formal deste para com fisco, sendo ambos – poder e dever – faces da mesma moeda²⁰⁵.

No entanto, não há nessa lei uma enumeração dos deveres formais dos administrados, que decorreriam da enumeração dos poderes da Administração Tributária²⁰⁶. De fato, não parece que houve qualquer intenção limitadora pelo legislador, mas, somente, a de conferir amplos poderes à Administração. Como aduz HECTOR VILLEGAS, pela utilização da expressão “*amplios poderes*” (art. 35) para se referir a esses poderes fiscalizatórios, quis o legislador que os dispositivos referentes aos poderes da Administração Tributária fossem interpretados extensiva, e não restritivamente²⁰⁷.

É possível encontrar em leis locais, como no Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, algumas tentativas de limitação a tais poderes (amplos) da fiscalização tributária. Além de uma enumeração dos deveres instrumentais propriamente dita, ainda que exemplificativa, o

²⁰³ Dispõe os referidos dispositivos do Decreto nº 821/98:

“ARTICULO 33 — Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, podrá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS exigir que éstos, y aún los terceros cuando fuere realmente necesario, lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible, siempre que no se trate de comerciantes matriculados que lleven libros rubricados en forma correcta, que a juicio de la ADMINISTRACION FEDERAL haga fácil su fiscalización y registren todas las operaciones que interese verificar. Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas”;

“ARTICULO 35 — La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable (...)”.

²⁰⁴ Cf. JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3ª Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 424.

²⁰⁵ Cf. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas*. Tomo II – Parte general (continuación). 2ª Edición. Buenos Aires: Depalma, 2000, p. 2.

²⁰⁶ Cf. JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3ª Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 424.

²⁰⁷ Cf. VILLEGAS, Hector B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7ª Edición. Buenos Aires: Depalma, 2001, p. 359.

art. 34 desse código prescreve uma cláusula geral com redação semelhante à maioria dos países da América Latina. Mesmo sendo restrito seu âmbito de vigência, sua análise é útil para compreender as demais normas jurídicas que dispõem sobre o assunto, que, via de regra, trilham caminhos semelhantes.

Com efeito, dispõe o art. 34 dessa lei:

“ARTÍCULO 34. Los contribuyentes y demás responsables tienen que cumplir con los deberes que este Código y las respectivas reglamentaciones fiscales establezcan con el fin de permitir o facilitar la recaudación, fiscalización y determinación de los gravámenes. (...)”²⁰⁸.

É importante notar que o enunciado normativo utiliza o termo “dever” e não “obrigação”, indicando, já sob uma perspectiva legal, que se possui natureza distinta das obrigações tributárias (“obligaciones fiscales”). Também o legislador argentino, pelo menos na província de Buenos Aires, preferiu não indicar um limite material rígido para sua exigência, restringindo-se a especificar a finalidade – ampla – de permitir ou facilitar a arrecadação ou a fiscalização e uma lista exemplificativa de deveres instrumentais que poderão ser exigidos²⁰⁹. Demais disso, apenas prescreveu regras específicas sobre os sujeitos passivos possíveis dessas relações.

3.7 DEVERES INSTRUMENTAIS NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

Nos Estados Unidos da América, assim como em outros países de tradição anglo-saxônica, predominam estudos voltados à pragmática e aos efeitos da imposição de deveres instrumentais. Questões estruturais, eminentemente analíticas ou semânticas, não parecem ser o centro de discussões acadêmicas sobre o tema. Daí se encontrarem valiosos estudos sobre os custos de conformidade e seus efeitos jurídicos não apenas tendo em vista as empresas, mas também o sistema jurídico e a competitividade de um país.

²⁰⁸ O referido artigo ainda arrola uma lista exemplificativa (“*Sin perjuicio de las obligaciones específicas*”) de deveres formais a que se submetem os administrados, como o dever de apresentar a “declaração jurada”, de comunicar a Administração sobre alterações relevantes em sua situação para os fatos geradores, conservar e apresentar documentos fiscais, etc.

²⁰⁹ Cf. JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3ª Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 425.

No Código norte-americano (*U.S. Code*), há uma cláusula geral que confere amplos poderes de fiscalização à *Internal Revenue Service – IRS*, em seu título 26, subtítulo F, § 6001, no que se refere à possibilidade de exigir deveres instrumentais aos administrados, impondo não apenas deveres de escrituração, manutenção de livros e entrega de documentação fiscal, como também permitindo à Secretaria da Receita Federal que solicite todas as informações que julgar relevantes de seus administrados, mediante notificação escrita.

Mesmo assim, o autor desconhece registros acadêmicos que critiquem a amplitude de tais poderes conferidos à Administração Tributária. Pelo contrário, parece ser pacífica a ideia de que deveres instrumentais são necessários para possibilitar e auxiliar a arrecadação tributária e que, sempre que o façam em alguma medida, possam ser solicitados, exigindo-se tão somente a notificação escrita, como limitação formal à exigência da administração.

De outro lado, há especial preocupação com os efeitos econômicos de um sistema tributário complexo e menos eficiente, que seja regressivo e encoraje a informalidade e a evasão fiscal pelas empresas menores. Os limites materiais, portanto, seriam extrínsecos, residindo nos efeitos prejudiciais que a imposição desmedida e exagerada de deveres instrumentais implica em relação à economia e à competitividade internacional de um país.

Embora tal preocupação tenha raiz no pensamento de ADAM SMITH, em sua quarta máxima relativa à tributação²¹⁰, o estudo dos custos de conformidade é fenômeno relativamente recente, surgindo a partir da década de 30 do século passado. Conforme ensina CEDRIC SANDFORD, os primeiros acadêmicos interessados no estudo dos custos operacionais dos sistemas tributários foram os norte-americanos, sendo pioneiro o trabalho de ROBERT M. HAIG²¹¹, que teve o mérito de apontar o “*trade-off*” existente entre custos administrativos e custos de conformidade, indicando que o aumento de um implicaria a redução de outro, e vice-versa²¹².

²¹⁰ “É necessário que todo imposto seja planejado de tal forma que as pessoas paguem ou desembolsem o mínimo possível além do que se recolhe ao tesouro público do Estado”. Cf. SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Volume II. Trad. Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. Livro V. Capítulo II. São Paulo: Wmfmartinsfontes, 2013, pp. 1047-1048.

²¹¹ Cf. HAIG, Robert Murray. The cost to business concerns of compliance with tax laws. *Management Review*, n. 24: november, 1935, pp. 323–333.

²¹² Embora reconheça a importância do estudo pioneiro de Haig, Cedric Sandford alerta que, em razão do baixo número de respostas recebidas naquela pesquisa, os resultados obtidos devem ser vistos com cautela. Cf. SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989, p. 27.

Alguns anos depois, o estudo de HAIG seria examinado e complementado por JAMES W. MARTIN²¹³, que concluiu haver evidências de “custos substanciais” que não variavam significativamente de acordo com o débito tributário, constatando-se, a partir daí, indícios do efeito regressivo próprio aos custos de conformidade²¹⁴.

Tal conclusão seria corroborada por inúmeros estudos posteriores²¹⁵, que também apontaram a tendência à regressividade dos custos de conformidade, dentre os quais Cedric Sandford, em estudo erudito sobre o tema, destaca: (i) a análise de JAMES C. YOCUM no âmbito do imposto sobre vendas (*sales tax*), na qual se verificou que os custos para cumprir as obrigações tributárias são “geralmente maiores” para empresas menores, o que foi associado à existência de elementos fixos naqueles custos²¹⁶; (ii) a pesquisa de MARION H. BRYDEN, que relatou não apenas que os custos de conformidade são superiores para as empresas menores, como também uma alta variação desses custos entre empresas consideradas de portes similares, dentro de uma mesma categoria²¹⁷; e (iii) o estudo de FRED J. MÜLLER sobre os custos incorridos por pequenos empresários para cumprir suas obrigações tributárias, no qual se apontou que os custos de conformidade são desproporcionalmente maiores para empresas de menor porte; que pequenos empresários tendem a fornecer informações ou cumprirem requisições de autoridades fiscais em multiplicidade; e que muitos deles veem na evasão fiscal uma forma de “evitar” esses custos e sobreviver no mercado²¹⁸.

Como se vê, os trabalhos acima apontam que os custos de conformidade não apenas produzem nocivos efeitos econômicos, como também jurídicos, ao se constatar que podem gerar efeitos regressivos e anti-isonômicos no sistema tributário, além de distorções concorrenciais, pela evasão fiscal. Como esses efeitos são inerentes a qualquer imposição de

²¹³ Cf. MARTIN, James W. Cost of tax administration – Examples of compliance expenses. In *Bulletin of the National Tax Association*: April 1944, pp. 194–205.

²¹⁴ O estudo de James Martin enfatizou, ainda, a existência de custos de conformidades quando ocorrem alterações no sistema tributário e a importância – e a dificuldade – de se definir precisamente o que seriam os custos de conformidade, bem como separá-los de outros gastos ordinários das empresas. Cf. SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989, pp. 27-28.

²¹⁵ Como enfatiza Sandford: “This conclusion is not new. It is a common element in all the earlier literature on compliance costs”. Cf. SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989, p. 197.

²¹⁶ Cf. YOCUM, James C. Retailer’s costs of sales tax collection in Ohio. *Ohio’s Bureau of Business Research, Monograph n. 100*. Columbus: Ohio States University, 1961.

²¹⁷ Cf. BRYDEN, Marion H. *The costs of tax compliance*. Toronto: Canada Tax Foundation, 1961.

²¹⁸ Cf. MÜLLER, Fred J. *The burden of compliance*. N.C.: Washington State Department of Commerce and Economic Development, Seattle Bureau of Business Research, 1963.

deveres instrumentais, estamos convencidos de que as conclusões lá alcançadas são de grande valia para a investigação e compreensão do tema no direito brasileiro.

Seja como for, a complexidade do sistema, decorrente da imposição de deveres instrumentais, e seus efeitos prejudiciais à economia do país, fizeram com que, nos anos 80, surgissem movimentos de reforma tributária com o escopo de simplificação, culminando na Lei de Reforma Fiscal de 1986 (*TRA86*). Contudo, como relatam MARSHA BLUMENTHAL e JOEL SLEMMOD, a proposta de reforma não resultou em reversão ou diminuição daqueles custos²¹⁹.

Inúmeras análises posteriores apontaram para o crescimento dos custos de conformidade nos Estados Unidos, principalmente em relação ao imposto de renda federal²²⁰, mantendo aceso o debate sobre a necessidade de simplificação e possíveis formas com que ela poderia ser alcançada, levando em consideração a complexidade inerente da tributação sobre a renda e das perdas de simplicidade em prol de se melhor atender à justiça individual. Em linhas gerais, esse é o teor das discussões acadêmicas daquele país, sempre apontando a simplicidade como um norte a ser perseguido e buscando modos de alcançá-la.

Entretanto, uma advertência deve ser feita: essa forte preocupação em diminuir complexidades desnecessárias e diminuir a burocracia tributária se dá em um país em que se estima o gasto médio de 325 horas anuais, para que os contribuintes cumpram suas obrigações tributárias, denunciando a urgência de implementação de medidas de simplificação e identificação de limites aos deveres instrumentais em nosso sistema, uma vez que, na mesma pesquisa, se apontou que, no Brasil, o gasto médio de horas anuais para cumprir a legislação tributária seria de 2.600²²¹. Embora haja necessidade de se ter cautela com análises comparativas com base em estatísticas e médias gerais, essa significativa diferença numérica aponta, com boa margem de segurança, que o sistema brasileiro é mais complexo e, portanto, os efeitos indesejados dos custos de conformidade que lá se identificaram (e tanto têm preocupado os norte-americanos desde a década de 30) não apenas também são verificados no ordenamento jurídico brasileiro, como são sentidos em maior intensidade.

²¹⁹ Cf. BLUMENTHAL, Marsha; SLEMMOD, Joel. The compliance costs of the U.S. individual income tax system: a second look after tax reform. *National Tax Journal*, vol. 45, n. 2: June, 1992, pp. 185-202.

²²⁰ Por todos, cf. MOODY, J. Scott; WARCHOLIK, Wendy P.; HODGE, Scott A. The rising cost of complying with the Federal Income Tax. *Tax Foundation, Special Report n. 138*: December 2005, pp. 1-16.

²²¹ Esses resultados podem ser encontrados no portal do Latin Business Chronicle. Disponível em: <<https://www.latinbusinesschronicle.com/app/article.aspx?id=5027>> (Acesso em 15 de junho de 2015).

3.8 DEVERES INSTRUMENTAIS NO REINO UNIDO

Igualmente, no Reino Unido há uma preocupação especial da doutrina em relação aos impactos decorrentes da imposição de deveres instrumentais (em especial, dos custos de conformidade) sobre os sistemas tributários.

Os primeiros ensaios sobre o assunto surgiram na década de 70. Neste período, CEDRIC SANDFORD lançou seu primeiro estudo²²², tornando-se obra de referência neste tema, por se tratar do “mais cuidadoso e completo estudo sobre custos de conformidade até aquela data”²²³. Os resultados de suas pesquisas ratificaram as conclusões dos estudos que lhe antecederam, destacando que os custos de conformidade são horizontalmente desiguais e caracterizados por uma tendência à regressividade²²⁴. Também teve o mérito de apontar que os custos de conformidade e os custos administrativos, posto que componentes dos “custos operacionais” do sistema tributário, possuem características distintas, a saber: enquanto os custos administrativos são mais visíveis (e, portanto, mais facilmente controlados) e distribuídos de acordo com a política fiscal de um Estado, os custos de conformidade são “ocultos” e tendem à regressividade e à desigualdade horizontal.

Daí o autor concluir que, em razão das características dos custos de conformidade, sempre que houver a escolha entre um sistema com maiores custos administrativos e menores custos de conformidade ou, reversamente, um sistema com maiores custos de conformidade e menores custos administrativos, haveria uma inclinação (*prima facie*) para que o governo de um país optasse pelo primeiro²²⁵.

É interessante perceber que estudos posteriores indicariam, ainda, que a regressividade dos custos de conformidade não se encontra simplesmente entre empresas de grande e

²²² Cf. SANDFORD, Cedric. *Hidden costs of taxation*. London: Institute for Fiscal Studies, 1973.

²²³ Cf. SLEMROD, Joel. The compliance cost of the U.S. individual income tax system. In *NBER Working paper*, n. 1401. *National Bureau of Economic Research*, July 1984, p. 6.

²²⁴ Cf. SANDFORD, Cedric. *Hidden costs of taxation*. London: Institute for Fiscal Studies, 1973, p. 146.

²²⁵ Cf. SANDFORD, Cedric. *Hidden costs of taxation*. London: Institute for Fiscal Studies, 1973, p. 160.

pequeno porte econômico, havendo diferenças significativas, inclusive entre as empresas consideradas como pertencentes a um mesmo porte econômico²²⁶.

A importância do Professor Emérito da Universidade de Bath à evolução doutrinária do tema não se limitou à contribuição individual de seus estudos, mas, principalmente, em coordenar pesquisas sobre os efeitos dos custos de conformidade em diversos países, comparando diferentes metodologias adotadas para medir os custos de conformidade (seus méritos e pontos a serem aperfeiçoados), com vistas a melhorar políticas tributárias²²⁷.

Em pesquisa sob a liderança de SANDFORD, realizada nos anos de 1986 e 1987, MICHAEL GODWIN constatou que, no Reino Unido, os custos de conformidade, de fato, revelaram-se distribuídos desigualmente: aqueles decorrentes de atividades empresariais eram fortemente regressivos para a maior parte dos tributos, enquanto que pensionistas e autônomos também sofriam altos custos para pagar seus impostos de renda²²⁸.

Curiosamente, o Reino Unido, embora lidere a pesquisa sobre os custos de conformidade em distintos sistemas tributários, para sugerir reformas na política fiscal dos diversos Estados, é um dos que, atualmente, menos se gasta em horas anuais, a fim de que seus contribuintes cumpram suas obrigações tributárias, estimando-se o gasto médio de 105 horas anuais, de acordo com a pesquisa promovida pelo *Latin Business Chronicle*.

3.9 SÍNTESE DOS DEVERES INSTRUMENTAIS NO DIREITO COMPARADO

Do breve exame realizado, nota-se significativa complexidade no tratamento legislativo e doutrinário sobre o tema, que ainda é bastante controvertido e cambiante nos diversos ordenamentos jurídicos.

Seja como for, é relevante perceber que há certo consenso na doutrina estrangeira em separar a obrigação tributária principal e os deveres instrumentais tributários, tal como ocorre

²²⁶ Por todos, cf. BALDWIN, Trevor. Taxation compliance costs – implications for the small business. *British Tax Review* 1989. London: Sweet & Maxwell, 1989, p. 349.

²²⁷ Nesse sentido, cf. SANDFORD, Cedric (Ed.). *Tax compliance costs: measurement and policy*. Bath: Fiscal Publications, 1995, p. 2.

²²⁸ Cf. GODWIN, Michael. The compliance costs of the United Kingdom tax system. In SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989, pp. 75-76.

no Brasil (ainda que não haja consenso sobre a terminologia que lhes seja mais adequada); e que tais deveres têm como traços típicos seu objeto prestacional (obrigação de fazer ou não fazer) e seu aspecto finalístico, consistente em instrumentalizar a arrecadação e fiscalização de tributos. No entanto, o texto normativo desses ordenamentos exige, no mais das vezes, apenas pertinência entre o dever instrumental e a sua finalidade, não se depreendendo parâmetros de controle materialmente rígidos.

Buscando limitar o poder estatal, alguns ordenamentos (v.g. direitos alemão e espanhol) optaram pela conferência de um tratamento minucioso da matéria por diversas normas, discriminando exemplificativamente os principais deveres instrumentais passíveis de exigência, delineando-os com contornos bem definidos (de modo a impor limites específicos e conferir parâmetros dedutivos à instituição de novas exigências) em detrimento de uma norma geral mais concisa, permitindo um controle eminentemente pela forma e não pela finalidade do dever exigido. Tal opção apresenta, de um lado, a vantagem de conferir, em tese, maior rigidez e maior segurança ao administrado, e de outro, a desvantagem de reduzir a eficiência da utilização de deveres instrumentais no combate à evasão fiscal (que necessita de flexibilidade formal), bem como dificultam tentativas de simplificação para o seu cumprimento.

Outros ordenamentos, contudo, preferiram conferir amplos poderes à Administração Tributária, sem impor, em contrapartida, qualquer limite por meio de normas gerais (v.g.: Argentina). Esta opção, posto conferir maior flexibilidade para que a Administração Tributária atue de forma mais eficiente na fiscalização tributária, implica a ausência de balizas legislativas à atuação estatal e menor proteção contra o arbítrio.

Não há, portanto, uma fórmula pronta. A opção por um ou por outro modelo caberá ao legislador de cada país, devendo o estudioso levá-la em consideração ao examinar as peculiaridades de cada ordenamento jurídico, de cada sistema tributário. Eis o porquê de estarmos convencidos de que a opção do legislador nacional, ao instituir uma cláusula geral concisa, não restritiva em relação à forma, mas materialmente limitadora para a imposição de deveres instrumentais, não há de ser desprezada.

Deve-se citar, outrossim, que em muitos países há o reconhecimento, pela doutrina especializada, de que os direitos fundamentais dos contribuintes influem diretamente no regime jurídico dos deveres instrumentais tributários, impondo limites materiais às prestações

exigidas pela Administração Pública, sempre que o seu conteúdo for incompatível com aqueles direitos (sem, no entanto, estipular critérios objetivos para verificar tais situações), ainda que esse controle somente possa ser realizado no caso concreto. Por tal razão, é corrente a afirmação de que caberá exclusivamente aos tribunais de cada país resolver os conflitos entre os princípios jurídicos promovidos pela norma jurídica que impõe deveres instrumentais e os direitos fundamentais dos administrados, que são restringidos pelo seu cumprimento.

Importa esclarecer, neste ponto, que tal raciocínio também se aplica ao nosso ordenamento jurídico, porquanto, tal como outros sistemas, não existem regras no sistema jurídico a orientar, no conflito entre princípios normativos, qual deverá ser privilegiado²²⁹.

Por fim, há de se destacar que os países de origem anglo-saxônica trazem interessante contribuição ao tema, a partir do enfoque nos custos de conformidade e suas implicações para o sistema tributário. Quanto maior o número de deveres instrumentais, mais significativos serão os custos de conformidade e, portanto, maior a complexidade e a regressividade do sistema. É importante destacar que os efeitos daí decorrentes não são meramente econômicos ou políticos, mas jurídicos, implicando restrições à isonomia e distorções concorrenciais, na medida em que, sob a perspectiva da isonomia, causam discriminações indesejadas (e injustificadas, v.g., preterindo os pequenos e microempresários), afastando o sistema tributário do corolário da capacidade contributiva.

Não restam dúvidas, pois, que o estudo dos custos de conformidade é relevante para um sistema tributário e deverão ser levados em consideração ao analisar o tema também sob a perspectiva do direito positivo brasileiro, em que tais efeitos, pela sua inquestionável complexidade legislativa e burocracia, apresentam-se muito mais intensamente.

²²⁹ Exatamente por isso que a ponderação de princípio é vista, por Eros Grau, como uma técnica “discricionária” e “arbitrária”. Cf. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª Edição refundida do “ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 117.

CAPÍTULO IV

NATUREZA E REGIME JURÍDICO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS

4.1 NATUREZA JURÍDICA

A identificação dos limites impositivos a que se submetem os deveres instrumentais exige, como condição necessária e logicamente anterior, a investigação de seu regime jurídico, o que pressupõe, por sua vez, o conhecimento da natureza jurídica do objeto investigado.

Por certo, dentre a vastidão de temas que envolvem os deveres instrumentais em matéria tributária, aquele com que mais se ocupou a doutrina brasileira foi acerca de sua natureza jurídica: por um lado, investiga-se qual o tratamento mais adequado ao instituto (se obrigação ou se dever); de outro, busca-se averiguar se são efetivamente acessórios, formais ou instrumentais. E mesmo tendo sido foco de inúmeras discussões doutrinárias por décadas, a questão permanece controvertida.

Tal fenômeno, como se viu, não é exclusivo de nossa realidade, podendo-se encontrar essas mesmas discussões em diversos ordenamentos jurídicos. No Brasil, o tema apresenta feições complexas e pouca delimitação. É possível identificar, no entanto, certo consenso na doutrina de que a obrigação tributária se distingue dos deveres instrumentais em função de seu objeto: a primeira teria como objeto uma prestação de dar, enquanto que os últimos uma prestação de fazer ou não fazer²³⁰. Parece ser esse, inclusive, o critério utilizado pelo próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 113, para diferenciar a obrigação principal da chamada “obrigação acessória”.

A distinção mereceu críticas de ZELMO DENARI, que, com supedâneo no direito civil, considera impróprio afirmar que as “prestações positivas” a que se refere o CTN (tais quais realizar declarações, escriturar livros, etc.) sejam prestações de fazer. É que no âmbito do

²³⁰ Por todos, Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 492; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 496; ATALIBA, Geraldo. *Noções de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 13; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 150; COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 171-172; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 273-276; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, pp. 238-241; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 152-153; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009, pp. 613-617; entre outros.

direito privado, nas obrigações de fazer, o próprio *facere* é a finalidade última da obrigação. Assim, nas “prestações positivas” dos deveres instrumentais, falta-lhes o caráter finalístico, ou seja, a obrigação de fazer é preordenada ao *dare*. Referido autor destaca, ademais, que, nos casos de inadimplemento, o credor público não reclama o seu cumprimento, limitando-se a aplicar uma penalidade pecuniária. De igual sorte, seria impróprio classificar as “prestações negativas” como obrigações de não fazer, pois nestas a licitude aparece como característica essencial da prática do ato (que deixará de ser praticado), e as prestações negativas a que se refere o CTN (v.g., não embarçar a atividade fiscal) são proposições negativas de ato ilícito²³¹.

O raciocínio acima pode ser contestado quando se verifica que o objeto de qualquer comando jurídico consistirá num comportamento humano de fazer, não fazer ou suportar, sem que, por isso, se atribua o caráter obrigacional à situação jurídica que dele nasça²³². Assim, não há óbices para que os deveres instrumentais, mesmo não configurando relações jurídicas obrigacionais (possuindo, antes, natureza de vero dever administrativo), tenham como objeto uma prestação positiva (um fazer) ou negativa (um não fazer).

Pois bem: à parte dessas considerações, a convergência na doutrina para por aí. A discussão em torno da natureza jurídica dessas prestações, positivas e negativas, a que se refere o Código Tributário Nacional, e sobre se o signo empregado – “obrigações acessórias” – seria correto (ou, ao menos, se é juridicamente adequado) para designá-las, tem sido ampla e inesgotavelmente debatida.

Tal fato mereceu severas críticas por ANDRÉ FOLLONI, sustentando que:

“O estudioso deve preocupar-se em não dar exclusividade a debates poucos úteis (...). Definir se o melhor nome é ‘obrigação’ ou ‘dever’ é importante apenas se essa discussão trazer consequências ao regime jurídico das obrigações acessórias: *no direito, as questões semânticas são relevantes apenas se forem determinantes para a sua reta e justa interpretação e a aplicação*. Não sendo, nomear essa obrigação como ‘dever’ é questão terminológica incapaz de fornecer soluções para a realidade jurídico-social”²³³.

²³¹ Cf. DENARI, Zelmo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Juriscredi, 1973, pp. 217-218.

²³² Cf. ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 59-60.

²³³ Cf. FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 152.

Definir, porém, se as chamadas “obrigações acessórias” são “obrigações” ou “deveres” não se trata de discussão estéril, mas de investigação de sua natureza jurídica, ponto de partida fundamental de qualquer perquirição posterior sobre seu regime jurídico e limites impositivos, e não meramente de uma questão terminológica. A discussão, que pode aparentar ser apenas teórica em um primeiro momento, tem consequências práticas relevantes: por exemplo, será a partir de sua natureza que se explicarão os seus lindes temporais, territoriais e, até mesmo, as possibilidades em relação à eleição de seus sujeitos passivos.

Como se verá adiante, é pela natureza de dever que se evidencia o seu caráter perene, isto é, a realização da conduta positiva ou negativa não extingue o liame entre a Administração Pública e o administrado, podendo ser exigidas novas prestações, sem que o último tenha realizado qualquer fato jurídico novo, enquanto houver uma obrigação tributária (em abstrato ou em concreto) passível de se instrumentalizar. De igual sorte, também sua natureza de dever administrativo melhor explica o motivo pelo qual qualquer administrado residente no território de um ente federativo possa, em princípio, ser eleito como sujeito passivo na relação jurídica de deveres instrumentais por ele instituídos, independentemente da prática de qualquer ato particular ou da realização do fato jurídico tributário.

Evidentemente, não se espera que as conclusões obtidas neste trabalho possuam o condão de unificar a questão terminológica que permeia as principais discussões doutrinárias sobre o objeto de estudo, pois, como pondera FOLLONI, “jamais uma linguagem será rigorosa o suficiente para que seja unívoca”²³⁴. Entretanto, o que se pretende enfatizar aqui não é a importância da adoção deste ou daquele termo, mas chamar a atenção para o fato de que a natureza jurídica das obrigações e das chamadas “obrigações acessórias” são radicalmente distintos, o que justificaria, a nosso ver, a adoção de um termo diferente, que melhor refletisse as particularidades desse instituto, sem, no entanto, ignorar que o termo “obrigação acessória” poderá ser perfeitamente utilizado, desde que se faça a necessária distinção em relação à obrigação principal.

À luz do direito positivo brasileiro, três correntes doutrinárias merecem especial atenção neste capítulo, pela repercussão que tiveram na estruturação do pensamento jurídico brasileiro e pela forma na qual elas abordaram a natureza jurídica dos deveres instrumentais

²³⁴ Cf. FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 152.

(ou “obrigações acessórias”): (i) como deveres de contorno; (ii) como categoria positiva própria do direito tributário; e (iii) como deveres administrativos.

4.1.1 DEVERES INSTRUMENTAIS COMO DEVERES DE CONTORNO

A teoria dos deveres instrumentais como poderes ou deveres de contorno²³⁵ foi bem recebida por parcela da doutrina brasileira, com base nas lições de RENATO ALESSI, segundo o qual os “deveres de contorno” seriam deveres acessórios e instrumentais relativamente à obrigação tributária (principal), representando um interesse mediato e indireto para a atuação do Poder Público²³⁶. Embora não haja uma transposição acrítica dessa corrente ao direito brasileiro, é possível encontrar referências a ela na doutrina²³⁷.

Esse raciocínio apresenta o mérito de enxergar a autonomia dos deveres instrumentais em relação à obrigação principal de pagar tributo, diferentemente das obrigações acessórias de direito civil, reconhecendo-lhes, inclusive, o seu caráter instrumental (“em torno do tributo emergem outras relações jurídicas tributárias”²³⁸). De outro lado, não escapou das justas críticas PAULO DE BARROS CARVALHO, no sentido de que não haveria, necessariamente, um vínculo obrigacional a ser contornado (citando, exemplificativamente, a possibilidade de a Fazenda Pública exigir de determinado sujeito que não auferiu nenhuma renda no ano que preencha declarações), daí a inadequação da terminologia para designar todos os deveres instrumentais²³⁹.

A crítica é procedente. Não é raro que empresas sejam obrigadas a emitir documentos fiscais no transporte de mercadorias entre estabelecimentos próprios sem ao menos incidir o ICMS naquela operação, ou que prestadores de serviços sejam obrigados a realizar cadastros

²³⁵ Na doutrina brasileira é comum encontrar referências à proposta teórica de Alessi para se referir aos deveres instrumentais ora como *poderes* de contorno (cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 352); ora como *deveres* de contorno (cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 288-291). O dever instrumental, é bom que se diga, tal como positivado no ordenamento jurídico, parece se aproximar mais dos deveres que surgem a partir do exercício “poder [tributário] de contorno” do Estado, embora com eles não se confundam.

²³⁶ Cf. ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Torino: UTET, s/d, pp. 40 e ss.

²³⁷ Por todos, cf. ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 43.

²³⁸ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 352.

²³⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 290.

em outros municípios, onde não são contribuintes, mas lá realizarão alguma prestação de serviço, sob pena de retenção do imposto supostamente devido.

Essa corrente não escapou, ainda, das críticas de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, para quem “o conteúdo informativo dessa linguagem figurada é, juridicamente, muito pobre”²⁴⁰. Como explica o autor, essa doutrina somente faria sentido na Itália, uma vez que lá, dentro do “poder tributário concreto” do Estado para constituir a obrigação tributária (e que implicará uma relação obrigacional tributária), haveria um feixe de poderes de contorno, de caráter instrumental ao “poder tributário concreto” de arrecadar tributo, que implicariam deveres jurídicos aos contribuintes (suportar a fiscalização, escrituração, etc.), dentro de uma relação jurídica tributária de caráter instrumental e preparatório. Assim, considerando que os enunciados do direito positivo infirmariam a logicidade dessa distinção em nosso ordenamento jurídico, não haveria razão para sua adoção no Brasil²⁴¹.

No mesmo sentido se manifestou FERREIRA SOBRINHO, para quem a transposição dessa teoria para o nosso ordenamento seria inviável, já que os próprios enunciados normativos do CTN consideram os deveres instrumentais como obrigações acessórias, evidenciando as diferentes realidades desses sistemas tributários²⁴².

Seja como for, parece-nos que o argumento mais convincente para se afastar a adoção da proposta de RENATO ALESSI em nosso Direito positivo reside no fato de que nem sempre haverá um tributo concreto sobre o qual o dever instrumental “gravite em torno”, transmitindo, portanto, ideia descompassada com o instituto jurídico ao qual se refere.

4.1.2 DEVERES INSTRUMENTAIS COMO CATEGORIA POSITIVA DE OBRIGAÇÃO

Esta posição doutrinária, cujo maior expoente é JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, rejeita a patrimonialidade como predicado universal das obrigações e vê a “obrigação tributária acessória” como conceito jurídico-positivo próprio. Dentro dessa perspectiva, a proposição

²⁴⁰ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 52.

²⁴¹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 53.

²⁴² Cf. FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Obrigação tributária acessória*. São Paulo: Gráfica Editora Aquarela S.A., 1988, pp. 55-56.

universal de que toda a obrigação possuiria caráter patrimonial é empiricamente desmentida a partir da constatação de que o direito positivo previu, pelo menos, uma única exceção: a obrigação acessória em matéria tributária que, por expressa dicção legal, não consiste num dar, mas num fazer²⁴³.

Sustenta-se, nessa linha de raciocínio, que “obrigação” é uma categoria jurídico-positiva, o que implica reconhecer que ela não possui atributos “essenciais” ou “gerais”: seus contornos seriam todos definidos pelo direito positivo. Dito de outro modo, os atributos necessários para a identificação de uma “obrigação” seriam unicamente aqueles que forem contemplados pelo ordenamento, daí porque a patrimonialidade não ser um elemento que automaticamente bastaria, por si, para caracterizar um liame jurídico como obrigacional²⁴⁴. O autor vai além e afirma que “o entendimento doutrinário não pode ser contraposto a texto legal expresse, como um critério infirmador da própria validade que se critica”²⁴⁵.

Tal raciocínio pode ser encontrado no pensamento de MISABEL DERZI. Em sua visão, os deveres instrumentais tributários são deveres jurídicos (no plano lógico-formal) qualificados de obrigacionais pelo CTN. O sentido e a conotação de “obrigação principal e acessória”, no Direito Tributário, advêm da própria disciplina conferida pelo art. 113 do Código Tributário Nacional²⁴⁶.

PAULO SOUTO BORGES também defende a pertinência do signo “obrigação tributária acessória”, justificando que se trata de uma obrigação, por corresponder ao dever jurídico de cumprir determinada prestação a outrem; jurídica, por estar positivada e, destarte, possuir normatividade; tributária, uma vez que inserida no subsistema jurídico tributário; e acessória por possuir como objeto a atividade relativa à persecução da obrigação tributária principal, não se confundindo com esta, cujo objeto é uma prestação de dar um determinado montante pecuniário em razão da incidência da regra-matriz de incidência tributária²⁴⁷.

²⁴³ Cf. BORGES, José Souto Maior. En auxilio de la obligación tributaria: nuevo abordaje epistemológico. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 128. Madrid: Editorial Aranzadi, 2005, p. 802.

²⁴⁴ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 40-41.

²⁴⁵ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 46-47.

²⁴⁶ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 698-702.

²⁴⁷ Cf. BORGES, Paulo Souto. O caráter patrimonial das obrigações tributárias acessórias. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 323-324.

Assim, para essa corrente doutrinária, defender que toda obrigação é patrimonial equivaleria a emitir um enunciado universal, que encontraria dois óbices intransponíveis: (i) de ordem epistemológica, em razão da impossibilidade de sua confirmação; e (ii) de ordem empírica, em razão do art. 113, §2º do CTN demonstrar que, pelo menos em um enunciado no direito positivo brasileiro, existe uma obrigação despida do cunho patrimonial²⁴⁸.

Por fim, cabe ressaltar que a própria negação do caráter patrimonial aos deveres instrumentais sofre resistência na doutrina. Em tal fluxo, ALCIDES JORGE COSTA sugere que o Código Tributário Nacional não dispensou totalmente o caráter patrimonial das “obrigações acessórias”, uma vez que, a despeito de seu objeto efetivamente não possuir conteúdo patrimonial, permaneceria ainda o interesse patrimonial do credor, uma vez que tais “obrigações” são instituídas “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”²⁴⁹. Assim, todas as “obrigações acessórias” indiretamente seriam patrimoniais. A nosso ver, nem sempre a assertiva será verdadeira, bastando que se recorde das hipóteses de imunidade ou isenção, em que existiria apenas um interesse fiscalizatório (mas não patrimonial) do credor.

De outro lado, FÁBIO FANUCCHI afirma, embora por outra perspectiva, a existência do elemento econômico dos deveres instrumentais, traduzido pela substituição do fisco pelo particular na realização de um trabalho que cabe à Administração Tributária (revelar situações tributariamente avaliáveis), o que justificaria o uso do termo “obrigação”, utilizado pelo CTN²⁵⁰. Não obstante seja verdadeiro o efeito econômico existente na substituição pelo particular nas funções da fiscalização, também não há dúvidas de que o objeto da relação jurídica não possui conteúdo patrimonial e, por essa razão, não nos parece ser suficiente para se atribuir caráter patrimonial aos deveres instrumentais sob a perspectiva jurídica.

Assim, mesmo que tais entendimentos partam de pressupostos distintos para justificar o acerto do termo empregado pelo CTN, seja ao negar haver atributos essenciais ao conceito de “obrigação”, seja ao reconhecer um *quantum* de patrimonialidade nos deveres instrumentais, há convergência em aceitar que, ainda que considerada categoria positiva de

²⁴⁸ Cf. FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 171-172.

²⁴⁹ Cf. COSTA, Alcides Jorge. Obrigação tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 14ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 221-222.

²⁵⁰ Cf. FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. Volume I. 3ª Edição. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p. 224.

“obrigação”, as chamadas “obrigações acessórias” possuem características distintas da obrigação tributária principal, e com elas não se confundem.

4.1.3 DEVERES INSTRUMENTAIS COMO DEVERES ADMINISTRATIVOS

Autores de boa nota têm propugnado a impropriedade ostentada pelo signo “obrigação acessória”, em razão de sua irremediável imprecisão terminológica. Podendo-se citar, *verbi gratia*, o posicionamento de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem os deveres instrumentais tributários não configurariam liames jurídicos obrigacionais, por lhes faltar conteúdo mensurável em valores econômicos (carecem de patrimonialidade), bem como pelo fato de que nem sempre serão acessórios, já que poderão se referir a uma relação jurídica obrigacional meramente abstrata e possível, que nunca venha a se concretizar²⁵¹.

Em sua visão, a relação jurídica decorrente da imposição de deveres instrumentais configuraria mero vínculo de direito administrativo²⁵². Tal vertente parte do conceito de obrigação concebido pela teoria geral do direito, cujo caráter patrimonial de seu liame jurídico é decisivo para sua caracterização. Eis porque as demais relações jurídicas não patrimoniais, por não apresentarem um objeto com valor econômico apreciável, seriam apenas vinculadoras de meros deveres²⁵³.

Sendo um conceito oriundo da teoria geral do direito, não poderia o legislador ou o intérprete do Direito furtar-se dele e redefini-lo, empregando-lhe uma ou outra característica que julgasse conveniente para seus fins. Abona esse entendimento ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que em recente trabalho defendeu que a obrigação, no direito tributário, possuiria a mesma estrutura das obrigações em geral, “até porque, em Direito, as coisas ou são ou não são; ou existem ou não existem: *tertium non datur*”²⁵⁴.

Em síntese, sob essa perspectiva, as chamadas “obrigações acessórias” não seriam propriamente obrigações, mas deveres de natureza administrativa. Posicionamento igual é

²⁵¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 290-291.

²⁵² Por todos, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas obrigações acessórias. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais: 1971, pp. 381-386.

²⁵³ Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 588.

²⁵⁴ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 185.

compartilhado por AIRES F. BARRETO²⁵⁵, SACHA CALMON²⁵⁶, RICARDO LOBO TORRES²⁵⁷, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO²⁵⁸, entre outros.

Argumento que se poderia construir em sentido contrário a essa tese seria o de que o conteúdo dos deveres instrumentais é sempre um fazer, não fazer ou suportar, de caráter obrigatório aos seus destinatários, o que justificaria seu caráter obrigacional. O raciocínio, entretanto, não convence. Como aponta AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, levando-se em consideração a interdefinibilidade dos modais deônticos, todas as relações jurídicas – sejam patrimoniais ou não patrimoniais – poderiam ser “obrigatórias”²⁵⁹. Aqui, haveria a confusão entre o instituto “obrigação”, tal como preconizado pela Teria Geral do Direito, e o predicativo “obrigacional” que se ligaria à prestação humana exigida pelo Direito.

Todavia, não é apenas a ausência de patrimonialidade que justifica a resistência da doutrina em aceitar o termo “obrigação acessória”. É de se notar, também, que, ao contrário dos vínculos obrigacionais, os deveres instrumentais não ostentam o caráter da transitoriedade²⁶⁰. Eis o argumento que merece maior atenção: o vínculo jurídico que surge com os deveres instrumentais não possui caráter definitivo, próprio das obrigações, mas, ao revés, é, no mais das vezes, contínuo, estando sujeito a mudanças, complementações e inovações. Aqui reside uma diferença de significativa relevância entre ambos os institutos: o traço da transitoriedade afasta a relação obrigacional da mera sujeição²⁶¹.

De fato, nas relações obrigacionais, o liame nelas encontrado tem um início e um fim delimitados. No caso das obrigações tributárias, seu início se dá com a ocorrência do fato jurídico tributário e – o mais importante – ocorrido o seu adimplemento ou qualquer uma de suas outras formas de extinção, o vínculo se dissolve. Consoante preleciona PAULO DE BARROS CARVALHO: “afirmo que se desconstitui a figura obrigacional (...) pelo

²⁵⁵ Cf. BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 122-125.

²⁵⁶ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 615.

²⁵⁷ Para o autor, o conceito de obrigação acessória deveria ser reservado para “aquelas obrigações que se colocam acessoriamente ao lado da obrigação tributária principal”, como as penalidades pecuniárias e imposição de juros moratórios, tal como pudemos identificar em alguns ordenamentos jurídicos alhures. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 240.

²⁵⁸ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 6ª Edição. São Paulo: Dialética, 2005, p. 247.

²⁵⁹ Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito*. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 588-589.

²⁶⁰ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 58.

²⁶¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 496-497.

desaparecimento do dever subjetivo, cometido ao sujeito passivo, de prestar o objeto, que equivale à desapareição do débito”²⁶².

E, como argutamente aponta LUÍS EDUARDO SCHOUERI, é exatamente esse aspecto que não se encontra presente em todos os deveres instrumentais, denunciando sua natureza não obrigacional, mas de vero dever jurídico²⁶³. De grande pertinência são as lições de RUBENS GOMES DE SOUSA, que, em relatório apresentado à Comissão Especial para a elaboração do projeto do Código Tributário Nacional, esclarece:

“Quanto à sua extinção, é certo que a obrigação acessória, individualmente considerada, extingue-se pelo seu cumprimento: mas, entendida como simples encargo genérico de observância da lei, subsiste enquanto esta não seja modificada ou revogada. Com efeito, as medidas de fiscalização, ainda que cumpridas, podem sempre ser reiteradas, de vez que o seu cumprimento não configura a extinção de uma relação obrigacional específica”²⁶⁴.

Neste ponto, poderia ser oposta a crítica de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, contrária à utilização da transitoriedade como atributo especificador das obrigações, sustentando, em síntese, que sempre haverá um intervalo de tempo e espaço delimitados também em relação aos deveres jurídicos não obrigacionais, de tal sorte que sempre será necessário algum marco de referência espaço-temporal a embasar a relativa permanência desses vínculos para além do período considerado²⁶⁵.

De fato, a consideração de cada dever instrumental exigido pela Administração Tributária (cada norma individual e concreta) permitirá identificar uma delimitação espaço-temporal. O mesmo não ocorre, contudo, com a hipótese abstrata. Se a legislação delimita as coordenadas de tempo em relação a alguns deveres instrumentais, como a entrega da declaração do Imposto de Renda, não se pode desprezar que boa parte dos deveres instrumentais são contínuos²⁶⁶ ou, como quer PAULO DE BARROS CARVALHO, perenes²⁶⁷:

²⁶² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, p. 262.

²⁶³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 496.

²⁶⁴ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 191.

²⁶⁵ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 191-193.

²⁶⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 496-497.

²⁶⁷ O referido autor, em obras mais recentes, não mais critica explicitamente a impropriedade do termo “obrigação” a partir do caráter da transitoriedade, embora ainda afirme que independem da ocorrência da

mesmo o contribuinte preenchendo com exatidão os dados solicitados, nada impede que a Administração venha a solicitar outras informações.

Como ensina LUÍS EDUARDO SCHOUERI, enquanto persistir a obrigação principal, poderá o fisco exigir novos deveres instrumentais. Exemplificativamente, a circunstância de o contribuinte ter atendido com total atenção a fiscalização não afasta a possibilidade de uma nova fiscalização vir a ser instaurada e, ainda, que ela se refira a período já fiscalizado²⁶⁸. Diferente do que ocorre, contudo, em relação à obrigação tributária, em que, com a prestação de seu objeto, se extingue qualquer pretensão do credor em relação aos períodos a que se referia tal prestação.

Assim, dentro dessa perspectiva, haveria elementos mínimos que seriam imprescindíveis a qualquer liame obrigacional, de tal modo que o conceito de obrigação apenas se faria com a concomitância de todos os elementos que a caracteriza, bastando que falte uma de suas características essenciais – como a patrimonialidade e a transitoriedade – para que ela não se configure²⁶⁹.

Por fim, também o predicativo “acessória” mereceu críticas pela doutrina. De fato, não há uma vinculação necessária com uma obrigação tributária, como se reconhece em outros ordenamentos jurídicos, uma vez que deveres instrumentais podem surgir independentemente da existência do crédito tributário²⁷⁰. Nesse sentido, HELENILSON CUNHA PONTES aponta que a incongruência do predicativo “acessório” se evidencia, quando se observa que não há nada de acessório ligando as causas jurídicas do dever de recolher o tributo (obrigação principal) àquele de prestar informações ou praticar atos no interesse da arrecadação²⁷¹. Daí porque se defender que a acessoriedade dos deveres instrumentais deve ser entendida como

obrigação tributária para serem cumpridos (argumento pelo qual justificava, anteriormente, serem perenes). Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas obrigações acessórias. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais: 1971, p. 385.

²⁶⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 496.

²⁶⁹ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 58.

²⁷⁰ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 240.

²⁷¹ Cf. PONTES, Helenilson Cunha. Revisitando o tema da obrigação tributária. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 108.

instrumentalidade, no sentido de estar preordenada a instrumentalizar o controle do cumprimento da obrigação tributária²⁷².

Nesta esteira, é arguta a observação de CELSO RIBEIRO BASTOS, que vê nos deveres instrumentais uma “normatividade auxiliar que torna possível a realização da [obrigação] principal”, e dentro desse papel auxiliar, de fornecer meios necessários para que o Poder Público exija tributos e para que os contribuintes possam adimplir suas obrigações tributárias, é que o signo “acessória” deveria ser entendido, e não em função de uma subordinação ou dependência em relação à obrigação tributária principal²⁷³.

Em súmula, critica-se tanto a utilização do termo “obrigação”, em razão de inexistir qualquer caráter patrimonial e não estar presente o predicado da transitoriedade, quanto o termo “acessória”, uma vez que os deveres instrumentais guardam relativa independência²⁷⁴ em relação às obrigações tributárias, não se extinguindo concomitantemente com a obrigação principal a que se refere, e podendo ser exigidas mesmo nos casos em que não haja uma “obrigação principal”²⁷⁵. A adoção do termo “deveres instrumentais”, afastando-se da terminologia utilizada pelo Código Tributário, denuncia, a um só tempo, sua natureza administrativa e afasta a ideia de dependência em relação a uma obrigação principal, tal como ocorre nas obrigações acessórias existentes no direito privado.

4.1.4 ACEPÇÃO ADOTADA NESTE ESTUDO

O estudo da natureza jurídica dos deveres instrumentais tributários permite que o intérprete trilhe diversos caminhos para a aproximação de seu objeto. Mesmo que se reconheça a proposta de aproximação que vê tais deveres como categoria jurídico-positiva de obrigação como uma perspectiva possível para se enfrentar a questão, adotaremos neste

²⁷² Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 268.

²⁷³ Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. Arts. 113 a 118. Atualizado por André Elali. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Volume 2: Arts. 96 a 218. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 163.

²⁷⁴ Embora seja certo que a extinção da obrigação tributária não acarrete na automática extinção do vínculo jurídico oriundo dos deveres instrumentais, insta observar que estes guardam um *quantum* de vinculação com a obrigação tributária em sentido estrito, em razão dos próprios limites impostos pelas normas gerais de direito tributário, ao dispor que sua instituição será vinculada ao interesse da arrecadação e fiscalização de tributos.

²⁷⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 493-494.

trabalho a expressão “deveres instrumentais tributários”, por refletir com maior precisão o instituto a que se refere e, ao mesmo tempo, afastar equívocos que poderiam surgir a partir de uma leitura apressada dos enunciados do Código Tributário Nacional.

A adoção da expressão “dever instrumental tributário” apresenta, pois, como virtudes: (i) pela utilização do signo *dever*, explicita sua natureza de dever administrativo, sugerindo que sua exigência pela Administração Pública deva obedecer, em sua estrutura, aos pressupostos de validade para a instituição dos atos administrativos; (ii) pelo uso do predicativo *instrumental*, afasta a ideia de dependência em relação à obrigação principal e, ao mesmo tempo, enfatiza sua função precípua de instrumentalizar a arrecadação e fiscalização dos tributos; e (iii) pelo uso do complemento *tributário*, evidencia sua sujeição, por força da matéria que regula, ao regime jurídico tributário, evidentemente naquilo que lhe for cabível.

A rejeição do termo “obrigação acessória” não se dá, a nosso ver, apenas como uma “babel terminológica”²⁷⁶, mas, antes, como forma de chamar a atenção dos estudiosos para se atentarem ao fato de que as chamadas “obrigações acessórias”, posto possuírem instituto homônimo no direito civil, com este em nada se assemelham, configurando, em verdade, deveres administrativos, cuja função é instrumentalizar o cumprimento da obrigação tributária ou atestar a inexistência de tributo nos casos de imunidade, isenção e não incidência.

Não merecem reparos, portanto, as eloquentes lições de GERALDO ATALIBA:

“O que está denominado pelo Código Tributário Nacional e por muitos autores como ‘obrigação acessória’, não existe porque é um mero dever de direito administrativo, não tendo, na maioria das vezes, cunho patrimonial e nem sendo transitória. O fato, *verbi gratia*, de alguém manter livros jamais esgota o dever que tem, de mantê-los sempre, enquanto for comerciante ou industrial. Nunca se esgota o direito, que o Estado tem, de exigir os livros”²⁷⁷.

Aliás, não são incomuns as ocorrências de imprecisões terminológicas no próprio direito positivo que “infirmam” entendimentos doutrinários em outros temas.

Emblemática é a utilização da expressão “isenção” no art. 195, §7º da Constituição Federal, que prescreve serem “isentas de contribuição para a seguridade social as entidades

²⁷⁶ Para uma crítica à busca de um discurso isento de contradições ou contrariedades, cf. FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 153-159; e cf. BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário comparado – União Europeia e Mercosul*. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 1 e seguintes.

²⁷⁷ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 43.

beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. Contudo, o entendimento doutrinário ressoa de modo uníssono no sentido de ser uma imunidade. Ninguém cogita que a utilização do termo “isenção” (conceito que não é lógico-jurídico, mas igualmente jurídico-positivo) na Constituição seria o suficiente para que essa categoria jurídico-positiva comportasse também a acepção nova, de hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada ou, mesmo, mutilação constitucional da regra-matriz de incidência. Curiosamente, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, expoente da corrente que defende a utilização do termo “obrigação acessória”, por coerência ao direito posto, defende que o dispositivo encerra verdadeira imunidade. No entanto, admite a possibilidade de se entendê-lo como prescritor de isenção, mas não porque a Constituição utiliza o termo “isenção”, e sim em virtude da expressão “estabelecidas em lei” (que poderia ser interpretada como lei ordinária) naquele dispositivo, que o tornaria, nesse caso, uma norma de eficácia limitada que necessita de lei ordinária para produzir efeitos²⁷⁸.

Contudo, vale repetir: desde que reconhecidas tais peculiaridades, não há óbices para que se adote uma ou outra terminologia. De nossa parte, estamos convencidos de que os argumentos da corrente doutrinária que vê os deveres instrumentais como deveres de natureza administrativa são suficientes para adotarmos o termo “deveres instrumentais tributários” ao longo desse estudo, certos de que a terminologia empregada condiz precisa e adequadamente com o instituto a que se refere.

4.2 PRINCÍPIOS INFORMADORES DOS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS

Como já tivemos a oportunidade de expor, os princípios agem como vetores que balizam a atividade estatal. No que se refere aos deveres instrumentais tributários, o estudo dos princípios jurídicos que atuam em sua imposição é muito relevante, porque apontam os primeiros limites a que se sujeitam.

²⁷⁸ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 374-375.

No entanto, é certo que todos os princípios agem simultaneamente como vetores a direcionar a criação ou aplicação da norma jurídica²⁷⁹, de tal sorte que estudar os princípios “aplicáveis” aos deveres instrumentais implicaria o estudo de todos os princípios do ordenamento jurídico. Por tal razão, houve a necessidade de se efetuar um corte metodológico, para discorrer apenas sobre os princípios específicos de maior relevância, que agem com mais intensidade na conformação das normas que instituem deveres instrumentais tributários, sem antes admitir, contudo, a presença de outros princípios que as influenciam a todo o momento.

Uma última advertência deve ser feita: embora reconhecermos diferenças estruturais entre princípios e regras, serão referidos como “Princípios”, em seus nomes próprios e em letras maiúsculas, aqueles já consagrados na doutrina como tais²⁸⁰, sem perquirir, em um primeiro momento, se, em verdade, é possível extrair uma regra ou um princípio (ou ambos) de seus enunciados.

4.2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Muito se tem discutido na doutrina a abrangência do Princípio da Legalidade no que se refere à imposição de deveres instrumentais em matéria tributária, isto é, quais instrumentos normativos são credenciados pelo direito positivo para instituí-los, impondo prestações de fazer positivas ou negativas aos administrados. A discussão ganha relevância no contexto atual, com o aumento expressivo de exigências de deveres instrumentais, principalmente por intermédio de Instruções Normativas, cada vez mais frequentes na realidade jurídica e, que, no mais das vezes, apresentam elevado teor de “inovação” na ordem jurídica.

Autores de boa nota têm propugnado pela aplicabilidade da legalidade em sentido estrito, de modo a conferir uma interpretação restritiva ao termo “legislação tributária”, colocando como pressuposto para a instituição de deveres instrumentais a existência de lei²⁸¹.

²⁷⁹ Ver *Capítulo I*, Subcapítulo 1.2.2.

²⁸⁰ Tal proposta é utilizada na obra *Direito Tributário* de Luís Eduardo Schoueri, e será adotada também neste estudo, pela sua inquestionável didática.

²⁸¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 294. É importante observar que uma leitura apressada poderia induzir à ideia de que, ao afirmar que as prestações decorrentes de deveres instrumentais “devem observar, estreitamente, o mandamento inscrito no art. 5º, inc. II, da Constituição” e que deverá “haver lei que disponha nesse sentido”, Paulo de Barros admitiria, como fazem outros

Daí PAULO DE BARROS CARVALHO afirmar que, pelo fato de implicarem um fazer ou um não fazer alguma coisa, somente poderiam ser instituídos mediante lei ordinária²⁸².

A presente corrente defende, em apertada síntese, que a sistemática insculpida na Constituição Federal não permite que ato infralegal seja apto a criar deveres instrumentais e, ainda, ao consentir tal possibilidade daria ensejo a elevado grau de arbitrariedade pela Administração Pública. Caberia, portanto, à “legislação tributária” apenas regular, detalhar, pormenorizar tais condutas, e nunca inovar.

Esse é o entendimento de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, para quem os deveres instrumentais só podem ser criados por meio de atos normativos com força de lei (leis ordinárias, medidas provisórias e leis delegadas). Nessa perspectiva, a lei deverá indicar os contornos básicos de “como”, “quando” e “onde” adotar a conduta, seja ela positiva ou negativa, ao passo que as normas infralegais poderiam somente pormenorizar tal conduta, com o escopo de viabilizar a boa execução da lei²⁸³, ou seja, os atos normativos infralegais somente existiriam para tornar efetivos os deveres instrumentais criados por lei (por exemplo, definindo o tipo, tamanho, modelos, cores, etc. dos documentos ou escriturações exigidos por norma legal)²⁸⁴.

Aderindo à corrente que propugna maior rigor na obediência ao princípio da legalidade estrita, ESTEVÃO HORVATH defende que qualquer obrigação só poderá ser instituída por lei. Sustenta que a interpretação do art. 113, § 2º e art. 115 do CTN deve se dar em conformidade com os ditames constitucionais, observando todos os princípios jurídicos que informam a atividade tributária, estes que ocupariam lugar de inquestionável preeminência. Disto resulta

doutrinadores, uma maior flexibilização para a instituição de deveres instrumentais, assumindo a hipótese – corrente na prática jurídica – de que sejam instituídos por atos infralegais, desde que haja lei em sentido estrito permitindo tal hipótese. Não é esse, contudo, o pensamento do referido autor, que vê no art. 5º, inc. II da CF/88 o fundamento para que toda obrigação seja prevista em lei. Não haveria diferença semântica, pois, entre o art. 5º, inc. II e o art. 150, inc. I, ambos da Constituição Federal, mas a ocorrência do princípio da “idempotência do conjuntor”, pelo qual a exigência de lei seria apenas reafirmada nestes dois dispositivos. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 254-255.

²⁸² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 80.

²⁸³ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, pp. 214-215.

²⁸⁴ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2010, p. 355.

que a expressão “legislação tributária” prevaleceria, unicamente, naquilo diz respeito à lei, sob pena de inconstitucionalidade²⁸⁵.

A esta posição doutrinária, a expressão “legislação tributária” (art. 113, § 2º do CTN) não significa aptidão para instituir deveres instrumentais: se a sua instituição necessariamente implica inovação no âmbito dos liames obrigacionais *lato sensu*, dever-se-á sujeitar-se à legalidade²⁸⁶. Em outras palavras, apenas os veículos arrolados no art. 59 da Constituição Federal poderiam fixar deveres instrumentais, sob pena de ferir o princípio da legalidade²⁸⁷.

Como se vê, referida corrente coloca o princípio da legalidade estrita como limite da atuação estatal.

Posição intermediária é extraída da análise de ALIOMAR BALEEIRO, que, preocupado com a margem de arbítrio que a instituição de novos deveres por atos normativos infralegais poderia ensejar, defende haver a necessidade de que estivessem explicitadas em lei as práticas ou abstenções impostas aos particulares que a autoridade administrativa poderá exigir, negando que a eleição das condutas pudesse “ficar ao arbítrio da autoridade fiscal”²⁸⁸.

Nesse sentido, embora o princípio da legalidade estrita não se aplique à criação dos deveres instrumentais, a lei deverá indicar, de forma geral, quais serão as prestações positivas e negativas que poderão ser exigidas, ao passo que a atos regulamentares da própria Administração deverá esclarecer a forma e exato conteúdo da prestação exigida²⁸⁹. Dentro dessa ótica, caberá à lei, exemplificativamente, instituir o dever genérico de escriturar livros fiscais, enquanto que atos infralegais poderão dispor sobre como será feita a escrituração, quais livros deverão ser escriturados, qual o seu formato, etc.

No entanto, respeitadas as posições em contrário, não parece ser esse o caminho que pensamos ter escolhido o legislador nacional ao prescrever que os deveres instrumentais decorrem especificamente da “legislação tributária”. Como adverte LUÍS EDUARDO SCHOUERI,

²⁸⁵ Cf. HORVATH, Estevão. Deveres instrumentais e seus limites. In BARRETO, Aires Fernandino [et al]. *Interpretação e Estado de Direito: III Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 206.

²⁸⁶ Cf. TOMÉ, Fabiana del Padre. O resgate da legalidade tributária. In COSTA, Alcides Jorge [et al]. *Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira: IX Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 380.

²⁸⁷ Cf. BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a obrigação tributária principal e acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 230. São Paulo: Dialética, 2014, p. 154.

²⁸⁸ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 709.

²⁸⁹ Cf. BOLAN, Ricardo Ferreira. *Contribuição ao estudo dos regimes especiais relativos ao ICMS no Estado de São Paulo*. Dissertação de mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2002, pp. 69-70.

se os limites apontados por aquela doutrina forem apresentados como absolutos, descuidada estaria a possibilidade de regulamentos (ou outros atos infralegais), enquanto lastreados em lei, trazerem alguma inovação ao ordenamento jurídico, com o escopo de possibilitar a “fiel execução” das normas legais²⁹⁰.

Daí estarmos convencidos de que se trata de expressa autorização do legislador nacional, para que a Administração Pública possa impor deveres instrumentais mediante instrumentos normativos infralegais, dentro de sua competência para criar, por atos gerais e abstratos, direitos e obrigações – antes inexistentes – que visem assegurar o fiel cumprimento da lei, no caso, da obrigação tributária.

Não há, aqui, desrespeito à legalidade. Basta recordar que o chamado “princípio da legalidade estrita”, prevista no art. 150, inc. I da Carta Magna, exige a instituição *em lei* nas hipóteses de aumento ou instituição de tributo e não nos casos de instituição de deveres instrumentais. Tanto quis o legislador pátrio limitar essa regra constitucional à obrigação tributária principal que não incluiu, no art. 97 do CTN, os deveres instrumentais no rol de matéria sob reserva de lei.

A omissão – é bom que se diga com todas as letras – não foi acidental. Significaria, então, que os deveres instrumentais não se submetem ao princípio da legalidade? Evidentemente, a resposta é negativa. O fato de não se aplicar o art. 150, inc. I da Constituição Federal não exime a necessidade de que haja consentimento do povo para a instituição de deveres instrumentais. Não se tratam os enunciados do art. 5º, inc. II e art. 150, I da CF de mera repetição, ênfase ou reforço²⁹¹, ou, para referir as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, da “*idempotência dos conjutores*”²⁹². Tais dispositivos possuem conteúdos distintos²⁹³.

²⁹⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. A legalidade e o poder regulamentar do Estado: atos da administração como condição para aplicação da lei tributária. In PARISI, Fernanda Drummond [et al] (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza*. Volume 1. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 198.

²⁹¹ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2010, p. 260

²⁹² Sobre o assunto, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In MARTINS, Ives Gandra; ELALI, André (Coord.). *Elementos atuais de direito tributário: estudos e conferências*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 395; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 254-255.

²⁹³ Sobre a distinção entre o conteúdo normativo do art. 5º, inc. II e o art. 150, inc. I do texto constitucional, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 300-302.

O art. 150, inc. I da Constituição, que trata da legalidade em matéria tributária (estrita), tem origem no direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados serão empregados, ideias que são anteriores ao próprio Estado de Direito²⁹⁴. Deste dispositivo não se extraem apenas regras, como aquela que exige instrumento normativo com força de lei para a instituição de tributos, como se extraem igualmente princípios, tal qual aquele que determina que o legislador, na maior medida possível, descreva os critérios da hipótese de incidência tributária²⁹⁵. Para utilizarmos da terminologia consagrada de GERD WILLI ROTHMANN, tratam-se das “feições do princípio da legalidade”²⁹⁶.

De outro lado, embora o art. 5º, inc. II da Constituição possua também uma ideia de proteção dos cidadãos contra abusos por parte dos governantes, nele há uma clara tolerância a delegações, de modo que a regra que se extrai, neste caso, é que o Poder Público só poderá exigir condutas dos particulares se o fizer com base em algum instrumento normativo que possua força de lei ou tenha como fundamento mediato a lei em sentido material.

Não obstante seja verdadeiro que esse dispositivo constitucional assegure o império da lei, enquanto única fonte de imposição aos cidadãos, como manifestação concreta da instituição de um Estado de Direito, há de se observar que a expressão “em virtude de lei” não é ocasional²⁹⁷. Consoante ensina ALBERTO XAVIER, o dispositivo abrange casos em que são impostas condutas a particulares por meio de fontes secundárias, no entanto com fundamento na lei e, assim, criadas “em virtude” desta²⁹⁸. Bastaria, pois, a existência de uma lei formal que explícita ou implicitamente autorize o Poder Executivo a regulamentar os aspectos da

²⁹⁴ Sobre o assunto, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à investigação das origens do princípio da legalidade em matéria tributária. In VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (Org.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005, pp. 711-718.

²⁹⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 291.

²⁹⁶ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMANN, Gerd Willi. (Coord.). *Temas fundamentais do direito tributário atual*. Belém: CEJUP, 1983, pp. 92-99.

²⁹⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à investigação das origens do princípio da legalidade em matéria tributária. In VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (Org.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005, p. 717.

²⁹⁸ Cf. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 31.

obrigação tributária, para que seja possível a instituição de deveres instrumentais que busquem o seu “fiel cumprimento”²⁹⁹.

Esse é o contexto dentro do qual se deve interpretar a expressão “legislação tributária”. Um exame acurado revelará que aquela expressão é mais abrangente que o termo “lei”. De fato, consoante o art. 96 do CTN, “legislação tributária” contempla não apenas as leis em sentido estrito, como os tratados e convenções internacionais, os decretos, e ainda normas complementares, que, por sua vez, compreendem, conforme dispõe o art. 100 do CTN, atos da própria administração, como a Portaria de um Ministro ou mesmo uma Instrução Normativa editada pelo Secretário da Receita Federal do Brasil³⁰⁰.

Assim, pela dicção do art. 96 seria possível identificar, quando muito, uma primazia da lei para a imposição de deveres instrumentais, mas não uma absoluta obrigatoriedade. Trata-se de mera preferência, uma vez que seu enunciado, mesmo colocando a lei em primeiro lugar no rol de veículos normativos possíveis para se introduzir deveres instrumentais, afasta qualquer tentativa de se sustentar exclusividade desse instrumento normativo para tal mister³⁰¹.

Sobre o tema, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR. é enfático:

“A exigência de lei – legalidade estrita – revelaria a ausência de adequada compreensão da obrigação tributária acessória, cuja acessoriedade deve ser entendida como instrumentalidade ‘que apenas indiretamente decorre de lei’”³⁰².

Nesse sentido, ensina GERD WILLI ROTHMANN que, enquanto a obrigação tributária principal se rege pelas regras (feições) da reserva da lei formal e da estrita legalidade tributária, os deveres instrumentais tributários somente estão sujeitos à legalidade da administração, vinculando a Administração Tributária não apenas à lei, como aos atos normativos emitidos por ela própria³⁰³.

²⁹⁹ Cf. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 32-33.

³⁰⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 497.

³⁰¹ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96. São Paulo: Dialética, 2003, p. 32.

³⁰² Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 265.

³⁰³ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMANN, Gerd Willi. (Coord.). *Temas fundamentais do direito tributário atual*. Belém: CEJUP, 1983, p. 116.

Não se confere, com isso, poderes arbitrários ao Poder Público. Deve haver lei (consoante determina o art. 5º da Constituição Federal) conferindo à autoridade administrativa o poder de fiscalizar determinado tributo (sem o qual seria questionável o seu interesse em instituir deveres instrumentais), pelo qual se atribui a competência para editar as normas complementares para este fim e inserir deveres instrumentais no ordenamento jurídico.

Consequentemente, lei em sentido material será imprescindível para *atribuir a competência fiscalizatória* a uma autoridade administrativa, sem a qual os deveres instrumentais careceriam de interesse da arrecadação ou da fiscalização, tornando-os inexigíveis. O Princípio da Legalidade demandaria somente que a Administração Pública possua *habilitação legal* para atuar, tal como ocorre na maior parte das atividades da Administração brasileira³⁰⁴.

Desse modo, lei será imprescindível para conferir a competência da Administração para fiscalizar e instituir deveres instrumentais, ao passo que o exercício dessa competência pode ser realizado por lei ou, ainda, por qualquer um dos instrumentos normativos elencados no art. 96 do Código Tributário Nacional.

Igualmente não haveria ofensa à tripartição dos poderes sob essa perspectiva. Referido princípio impõe que a atividade administrativa deverá ser necessariamente precedida pela legislativa, que estabelecerá em normas gerais as diretrizes, os fundamentos e os limites daquela atuação³⁰⁵. Entretanto, houve o exposto posicionamento do próprio Poder Legislativo conferindo maior grau de discricionariedade e liberdade ao Poder Executivo nessa matéria.

Logo, não vislumbramos a inconstitucionalidade suscitada por RENATO LOPES BECHO, em relação às prescrições normativas legais que confirmam amplos poderes ao Poder Executivo, para que, por meio de atos infralegais, instituam deveres instrumentais, a teor do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84, que prevê a faculdade do Ministro da Fazenda para instituir ou eliminar deveres instrumentais relativos a tributos federais administrados pela Receita Federal do Brasil³⁰⁶.

³⁰⁴ Cf. MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 13ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 128.

³⁰⁵ Cf. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 52.

³⁰⁶ Cf. BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a obrigação tributária principal e acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 230. São Paulo: Dialética, 2014, p. 154.

Sem adentrarmos se é desejável ou não uma amplitude tão vasta de competência ao Poder Executivo neste tema, sob uma perspectiva formal, não houve qualquer violação ao Princípio da Legalidade. A norma de estrutura foi positivada em lei, ao passo que a norma de conduta será instituída por meio dos veículos normativos que pertençam ao rol da “legislação tributária”, em plena consonância com o que prescreve o art. 5º, inc. II da Constituição Federal. Afinal, neste cenário não há dúvidas de que somente se obedecem aos atos normativos infralegais expedidos pelo Ministro da Fazenda, porque existe uma lei que lhe confere essa competência. Se assim é, a obediência do contribuinte se deu “em virtude de lei”.

Por fim, ainda sobre a legalidade, registre-se que o Superior Tribunal de Justiça já firmou entendimento no sentido exposto, considerando como suficiente a “legislação tributária” para a instituição de deveres instrumentais. É o que se pode extrair, por exemplo, do julgamento do RMS 27.243/MS, no qual a Corte Superior ratificou a instituição por ato infralegal – no caso, um decreto – de inúmeros deveres instrumentais, como condição de obtenção de um regime especial de exportação pelo contribuinte, alegando o Ministro Relator MAURO CAMPBELL que a existência de imunidade ou de isenção “não impede que a legislação tributária (em sentido amplo) estabeleça operações acessórias destinadas a auxiliar a fiscalização”³⁰⁷.

Em verdade, tal decisão é consonante com precedentes do Supremo Tribunal Federal, nos quais se admite a transferência orgânica de uma atribuição inerente à função de fiscalizar e arrecadar, pertencente ao chefe do governo (como a disciplina de deveres instrumentais) a um órgão específico, bem como novas transferências no interior deste³⁰⁸.

Portanto, age o Princípio da Legalidade como importante pressuposto para a instituição de deveres instrumentais, ainda que seja prescindível ato normativo com força legal para sua instituição. Em outras palavras, as normas de estrutura dos deveres instrumentais (conferindo, no mais das vezes, competência a um órgão da administração para instituí-los), exigem lei em sentido estrito como seu veículo introdutor; enquanto que as normas de conduta de deveres

³⁰⁷ Cf. Superior Tribunal De Justiça. Recurso Especial em Mandado de Segurança nº 27.243 - MS. 2ª Turma. Relator Ministro Mauro Campbell Marques, J. 07.04.2011, DJe. 15.04.2011.

³⁰⁸ Cf. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 140.669. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ilmar Galvão, J. 02.12.1998, DJe. 18.05.2001. Neste sentido, também cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 266-267.

instrumentais, isto é, aquelas que impõem prestações positivas ou negativas dentro da competência conferida por lei, poderão ter como veículos introdutórios instrumentos infralegais, sujeitando-se ao Princípio da Legalidade do art. 5º, inc. II da Constituição.

Nestes casos, eventuais arbitrariedades da autoridade administrativa serão controladas não por aspectos formais (veículo normativo introdutor), mas pelo confronto com as limitações materiais a que se submetem os deveres instrumentais tributários, em especial, a observância da regra do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional.

4.2.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Não são necessárias longas digressões para que se constate o papel fundamental que o Princípio da Isonomia desempenha no ordenamento jurídico. Embora a multiplicidade de acepções que lhe foi atribuída no decorrer da história do direito, a noção de igualdade chega a ser confundida com a própria noção de direito ou de justiça, tendo sido o principal objeto de reflexões, desde a Antiguidade, por diferentes tradições e culturas jurídicas³⁰⁹. Dentro da Constituição de 1988, esse princípio recebeu tal importância, a ponto de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES considerá-lo o fundamento das demais normas jurídicas que a compõem³¹⁰.

Seja como for, a isonomia não se confunde com identidade, o que implica sua relatividade³¹¹. Como ensina LUÍS EDUARDO SCHOUERI, a ideia de justiça impõe que tratamentos diferenciados para situações equivalentes deverão ter um fator de *discrímen* que os justifiquem, passando a ser imprescindível a existência de um critério de comparação sempre que se examinarem as condições, para que o referido princípio seja respeitado mediante um caso concreto³¹².

³⁰⁹ Cf. COUTINHO, Diogo R. *Direito, desigualdade e desenvolvimento*. São Paulo: Saraiva, 2013, p.15.

³¹⁰ Sua frase, proferida no VIII Congresso Nacional de Direito Tributário, promovido pelo IGA-IDEPE, tornou-se lapidar: “É que a isonomia não está no texto constitucional apenas, em certo sentido, é a Constituição Federal de 1988. Tudo é um. Todos os princípios e normas se reconduzem ao princípio mais originário, o que está no fundo dos fundamentos da Constituição”. Cf. BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. *Revista de Direito Tributário*, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994, pp. 8-19.

³¹¹ Cf. TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 519.

³¹² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 342.

Fere-se a isonomia não apenas quando situações iguais – em relação a determinado critério eleito – são tratadas de forma diferente, como também nas hipóteses em que haja uma discriminação, cujo critério que a justifique não se consiga identificar³¹³. Ademais, como ensina CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, é preciso que o critério de discriminação esteja fundado em “razão valiosa” para o bem público à luz do texto constitucional, isto é, que seja constitucionalmente pertinente, de modo que a discriminação dele (critério) decorrente seja compatível com os interesses acolhidos na Constituição Federal³¹⁴.

Por fim, não é demais recordar as lições de KLAUS TIPKE, para quem o princípio da igualdade, embora tolere a eleição da escolha pelo legislador desses critérios de comparação ou de justiça, exige sua aplicação coerente, a fim de que os valores eleitos pelo legislador sejam atendidos racionalmente³¹⁵.

No que se refere especificamente aos deveres instrumentais tributários, merece atenção a observância do Princípio da Isonomia, tanto em relação à eleição do critério quanto aos efeitos que produz.

No tocante à isonomia em relação ao critério escolhido, embora haja certa margem de discricionariedade pela Administração Tributária na eleição de critérios de diferenciação para a imposição de deveres instrumentais (porte da empresa, atividade econômica, tipo de transação praticada, etc.), é imprescindível que haja pertinência do critério escolhido que com a finalidade almejada da norma³¹⁶.

Nesse sentido, é razoável que contribuintes que se dediquem à exportação sofram uma fiscalização maior, com vistas a verificar se tais entidades efetivamente são imunes, da mesma forma que ninguém se opõe que a grandes empresas multinacionais seja exigido, dentro da razoabilidade, o cumprimento dos deveres instrumentais da legislação de preços de transferências, com o objetivo de combater a evasão fiscal e práticas abusivas dos contribuintes que impliquem a erosão da base de cálculo e transferência de resultados.

³¹³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 341-344.

³¹⁴ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 41-42.

³¹⁵ Cf. TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 520.

³¹⁶ Cf. SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação & concorrência - Série Doutrina Tributária Vol. IV*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 212.

De outro lado, seria contrária à isonomia a situação em que a Administração Tributária, ciente de suas limitações materiais e de pessoal para aplicar as leis tributárias, proceda de acordo com princípios fiscalistas (isto é, visando meramente à arrecadação) e passe a fiscalizar duramente grandes contribuintes e tratar com negligência pequenos e médios contribuintes, sequer analisando suas declarações³¹⁷. Tal comportamento, por sua perniciosidade, recebeu críticas de JARAMILLO HERRERA, porquanto fomenta a evasão fiscal, tornando-a mais atraente para esses contribuintes menores, já que risco de sofrer uma fiscalização passa a ser reconhecidamente pequeno ou insignificante³¹⁸.

Portanto, enquanto comporte certa margem de discricionariedade, a possibilidade de eleição de critérios de discriminação para a imposição de deveres instrumentais não é irrestrita, exigindo *pertinência* entre o critério escolhido e a finalidade do dever instrumental. Se um novo dever instrumental é necessário em face apenas de um grupo de contribuintes, é necessário que haja uma justificação pela qual aquele grupo mereça um maior nível de fiscalização, como, por exemplo, o tipo de atividade empresarial (v.g.: exportações).

De outro giro, não serão aceitáveis deveres instrumentais que, mesmo se sujeitando a critério de discriminação, o qual, em princípio, respeite a isonomia, tenham como efeito distorções significativas no sistema tributário. Logo se vê que os custos de conformidade passam a ter relevância jurídica e não podem ser mais considerados como mero dado econômico de menor importância.

Dada a forte tendência natural à regressividade dos custos de conformidade³¹⁹, a Administração Tributária deve agir com parcimônia, evitando, o máximo possível, que a instituição de deveres instrumentais implique violação ao Princípio da Isonomia no caso concreto. Afinal, não é razoável que contribuintes que manifestem a mesma capacidade contributiva e pratiquem o mesmo fato signo presuntivo de riqueza sofram diferentes ônus

³¹⁷ Cf. TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 527.

³¹⁸ No original: “*The risks of tax evasion under these circumstances are low enough that many small enterprises opt not to file a tax return. They become what's commonly called “ghosts”. If there are enough ghosts, the enforcement efforts of the tax administration are likely to be ineffective, which in turn makes evasion even more appealing*”. Cf. JARAMILLO HERRERA, Christian R. *Presumptive Income Taxation and costly tax compliance*. Department of Economics, University of Michigan, March 2004, p. 4. Disponível em: <<http://www.frp2.org/english/Portals/0/Library/Tax%20Administration/Presumptive%20Income%20Taxation%20and%20Costly%20Tax%20Compliance.pdf>> (Acesso em 15 de junho de 2015).

³¹⁹ Cf. SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989, p. 197.

tributários reais, isto é, considerando-se tanto os custos diretos quanto os indiretos da tributação.

Nesse ponto merecem especial atenção os “*commencement costs*”³²⁰, para valer da consagrada terminologia utilizada por CEDRIC SANDFORD, pois, por serem “fixos”, impactam com maior intensidade contribuintes menores do que maiores, é necessário que haja um período razoável de adaptação da nova legislação tributária para a instituição do dever não ocasionar o fechamento de pequenas empresas, configurando, por si, um fator de desigualdade e desequilíbrio concorrencial.

Exemplificativamente, podemos citar a exigência da Fazenda Estadual paulista de garantia no montante dos débitos declarados nos últimos 12 meses, instituída pela Portaria CAT nº 122/2013 (bem como todas as medidas análogas de outros Estados), necessária para que seja concedido ou renovado o cadastro estadual do contribuinte. Conquanto não caiba tecer minuciosas críticas ao referido instrumento normativo, é importante observar que, buscando garantir a arrecadação tributária e a despeito de ser aplicável a todos os contribuintes indistintamente, instaurou-se uma situação de desigualdade *de fato* entre contribuintes em situação equivalente, implicando distorções concorrenciais. Com efeito, aqueles que dispusessem de maior capital estariam em condições de oferecer a garantia exigida, enquanto aqueles com menor poder econômico não conseguiriam cumpri-la e teriam suas inscrições cassadas ou não concedidas, restando-lhes suportar todos os efeitos por não estarem regularmente inscritos perante a Fazenda Estadual, que, não raras vezes, impossibilitam o próprio exercício da atividade econômica³²¹.

Em síntese, o princípio da isonomia exige que a imposição de deveres instrumentais não apenas adote um critério de discriminação pertinente, como também não gerem, de fato, efeitos anti-isonômicos.

³²⁰ Conforme ensina o referido autor, tratar-se-iam dos custos adicionais e imediatos que são suportados, de uma única vez, pelo contribuinte, necessários para que se possa atender a legislação fiscal, sempre que é instituído novo dever instrumental ou há modificações na legislação tributária. Cf. SANDFORD, Cedric. Tax compliance costs matter: chancellor please note. *British Tax Review* 1976. London: Sweet & Maxwell Limited, 1976, p. 205, nota 39.

³²¹ Cf. TAKANO, Caio Augusto. Livre Concorrência e Fiscalização Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 223. São Paulo: Dialética, 2014, p. 65.

4.2.3 PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA: LIVRE CONCORRÊNCIA E LIVRE INICIATIVA

O exame pragmático da norma tributária nos permite inferir estar superada a afirmação de que o tributo possui uma função meramente arrecadatória. Segundo aponta LUÍS EDUARDO SCHOUERI, ao lado da função arrecadadora, existem diversas outras, comuns a toda atividade financeira do Estado: função distributiva (buscando a redução da desigualdade social); função indutora (vinculando a tributação aos comportamentos humanos, incentivando ou desestimulando a realização de determinada conduta); e função simplificadora (objetivando a simplificação do sistema tributário mediante a adoção de medidas globais, em função do princípio da praticabilidade)³²².

Eis a razão pela qual se afirma estar superado o mito da neutralidade da tributação. Trata-se da tomada de consciência de que a norma jurídica tributária afeta comportamentos e invariavelmente apresenta uma função extrafiscal, seja ela distributiva, alocativa ou simplificadora.

Não é diferente no que se refere aos deveres instrumentais. Embora sua função seja precipuamente instrumentalizar a arrecadação e a fiscalização, sua imposição pode apresentar outros efeitos, nomeadamente o indutor. É emblemático, nesse sentido, o relato de ANDREW LUNDEEN, segundo o qual, em 2013, o número de americanos que renunciaram a sua cidadania americana, em razão dos custos de conformidade para cumprir seus deveres instrumentais, simplesmente duplicou em relação ao ano anterior, alcançando 1.809 ex-cidadãos³²³.

Assim, não restam dúvidas sobre a aplicabilidade dos princípios da Ordem Econômica também às normas tributárias veiculadores de deveres instrumentais. Contudo, antes de investigarmos a forma pela qual tais princípios agem neste tema, torna-se imperioso conceituá-los, distingui-los e analisar a relação existente entre ambos.

Consoante às lições de CELSO RIBEIRO BASTOS, livre iniciativa e livre concorrência são conceitos autônomos, pois, enquanto esta não existe sem aquela (mas, antes, a pressupõe), a recíproca não é verdadeira³²⁴. A própria Constituição Federal, ao prescrever em seu art. 170

³²² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

³²³ Notícia publicada no sítio do *Tax Foundation*. Disponível em: <<http://taxfoundation.org/blog/tax-compliance-leads-some-give-us-citizenship>>. (Acesso em 15 de junho de 2015).

³²⁴ Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito econômico brasileiro*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000, p. 132.

que a livre iniciativa é fundamento da Ordem Econômica e que a livre concorrência é um de seus pressupostos, carrega duas informações relevantes: (i) não se trata livre iniciativa e livre concorrência de expressões sinônimas; e (ii) tampouco são finalidades da Ordem Econômica, porquanto esta é assegurar a existência digna a todos³²⁵.

Daí se extrai que a livre concorrência configura um meio para atingir uma finalidade constitucionalmente delimitada (dignidade de existência de todos), que deve prestigiar a livre atuação dos agentes do mercado (livre iniciativa), mas que, ao mesmo tempo, controle e fixe limites para essa atuação, protegendo a concorrência e, desta forma, garantir a todos uma existência digna fundada na livre iniciativa e na valorização do trabalho³²⁶.

Eis, fundamentalmente, o conteúdo do princípio da livre concorrência: assegurar a todos, o máximo possível, o livre exercício da atividade econômica (produzindo, circulando e distribuindo riquezas), sem criar ou permitir interferências indevidas que prejudiquem a livre competição dos cidadãos³²⁷. O Estado não deve se manter neutro frente à concorrência, mas, antes, deve promover um ambiente propício ao seu desenvolvimento³²⁸.

Trata-se, portanto, de uma garantia assecuratória da liberdade de concorrência na Ordem Econômica³²⁹, possibilitando, a um só tempo, que a potencialidade de concorrer seja aberta normativamente a todos e que lhes seja assegurado o exercício da livre iniciativa, tarefa que exige a delimitação dos exatos contornos desse direito, não apenas em relação a ele próprio, como aos demais princípios norteadores de nosso ordenamento jurídico³³⁰. Nesse sentido, predica LUÍS EDUARDO SCHOUERI que:

³²⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 365-366.

³²⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 11º Volume. São Paulo: Dialética, 2007, p. 246.

³²⁷ Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e livre concorrência. In FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 402.

³²⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da Ordem Econômica. In FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 494.

³²⁹ Cf. GRAU, Eros. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 9ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 192-194.

³³⁰ Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 272-273.

“O sentido da liberdade na concorrência vem, então, na ideia de um direito assegurado a todos. A concorrência deve estar aberta à totalidade da coletividade (livre acesso) e deve voltar-se ao interesse da sociedade (existência digna de todos)”³³¹.

Assim, para assegurar a garantia de acesso à concorrência e a liberdade de exercício de cada agente do mercado, a livre concorrência deverá agir, não limitando a livre iniciativa, mas delineando, em conjunto desta e a protegendo, os princípios da Ordem Econômica, obstruindo comportamentos prejudiciais que atinjam o direito por ele assegurado, pela falta de intervenção nos atos de particulares, num cenário em que a livre iniciativa fosse absoluta³³².

A livre concorrência, em suma, não deve ser entendida como a garantia de livre atuação dos agentes do mercado “a qualquer custo”, pressupondo um ambiente monitorado, com espaço de atuação do próprio Estado, seja direta ou indiretamente, de modo a otimizar sua função de mero instrumento (meio) para alcançar a existência digna de todos (fim)³³³.

A complexidade que assume a relação entre esses dois princípios, foi bem explorada por DIEGO BOMFIM, que identificou, entre eles, tanto uma relação de desdobramento artificial em que a livre concorrência funciona como delineador da livre iniciativa, numa relação circular de autoingerência, quanto uma constante relação de tensão, em que própria preservação da livre iniciativa pressupõe a manutenção da livre concorrência³³⁴.

Surge, ainda, dentro do contorno constitucional da Ordem Econômica preconizada pelo constituinte, o princípio da neutralidade concorrencial, derivado do princípio da livre iniciativa, que busca, mediante a proibição de que o Estado impossibilite – juridicamente ou de fato – a criação ou continuidade de empresas dedicadas a atividades lícitas, promover a livre conformação da atividade econômica e a igualdade de oportunidades aos agentes econômicos. Dito de outro modo, o Estado deve monitorar e regular o mercado, todavia, ao fazê-lo, não deve adotar medidas que impliquem privilégios odiosos ou, ainda, restringir excessiva ou injustificadamente (*violar*, portanto) os princípios que norteiam a Ordem Econômica³³⁵.

³³¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 366.

³³² Cf. BOMFIM, Diego. *Tributação & livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 176.

³³³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 367.

³³⁴ Cf. BOMFIM, Diego. *Tributação & livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 175-177.

³³⁵ Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 277-278.

Firmados esses pressupostos, o momento é oportuno para analisar a forma pela qual tais princípios atuam sobre os deveres instrumentais tributários. A livre iniciativa, enquanto limitação à imposição de deveres instrumentais tributários, foi bem captada por ROQUE ANTONIO CARRAZZA, para quem: “também não se pode, por meio de obrigações acessórias, restringir, de modo desnecessário e excessivo, a atuação das empresas, sob pena de violação ao princípio da livre iniciativa”³³⁶.

Desta forma, *viola* a livre iniciativa os deveres instrumentais que sejam instituídos em desproporcionalidade em relação ao interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, porquanto careceria de justificativa a restrição de liberdade ou a onerosidade da exigência “a maior” decorrente do cumprimento desses deveres. Também *viola* a livre iniciativa a instituição de deveres instrumentais cujo propósito último seja a sua utilização como “sanções políticas” ou cobrança de tributos indiretos, como obstar a emissão de notas fiscais, apreensão de mercadorias, instituição de regimes especiais de fiscalização abusivos, etc.³³⁷.

Por fim, *viola* a livre iniciativa sempre que os custos de conformidade forem excessivos, a ponto de inviabilizar injustificadamente a atividade dos administrados. Nesse fluxo, sustenta CRISTIANO CARVALHO que, sempre que os custos de conformidade forem comprovados³³⁸ como impedidores ou fortes desincentivadores da atividade privada, será possível que entidades de classe ingressem até mesmo Ações Diretas de Inconstitucionalidade contra a legislação tributária que imponha demasiados deveres instrumentais, por ofensa à livre iniciativa³³⁹.

Em todos os casos, temos uma *restrição* à livre iniciativa do contribuinte sem que haja um fundamento que a justificasse, implicando, portanto, *violação* àquele princípio.

Importa salientar, ainda, que, embora os deveres instrumentais tenham a importante função de auxiliar a arrecadação e a fiscalização dos tributos, impedindo a evasão fiscal – que é considerada, muitas vezes, a “maior violação” dos princípios da livre concorrência e da livre

³³⁶ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 223.

³³⁷ Cf. BOMFIM, Diego. *Tributação & livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 261.

³³⁸ Embora essa comprovação seja, na maior parte dos casos, bastante difícil, entendemos que estudos realizados por instituições de reconhecimento nacional e internacional (como, por exemplo, empresas de auditorias internacionais, a Associação Comercial do Estado de São Paulo, etc.), poderiam ser considerados instrumentos de prova idôneos para demonstrar o desmedido desincentivo à atividade privada.

³³⁹ Cf. CARVALHO, Cristiano R. de. Deveres instrumentais e custos de transação. In BARRETO, Aires Fernandino [et al]. *Interpretação e Estado de Direito: III Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2006, pp. 87-88.

iniciativa³⁴⁰ –, o legislador tributário encontra limites para instituí-los: seu limite de atuação é a própria livre concorrência.

Não apenas ao instituir tributos, mas também ao instituir deveres instrumentais, deverão ser investigados os efeitos danosos que tais normas tributárias podem gerar sobre a garantia de concorrência, mitigando-os sempre que possível (princípio da neutralidade concorrencial da tributação)³⁴¹. Sobre isso, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR é enfático:

“A imposição de obrigações tributárias acessórias com o efeito de prevenir distorções na concorrência deve guardar-se, porém, de, elas próprias, se tornarem desequilibradoras da concorrência. Para o Poder Público atuar harmonicamente na relação entre livre mercado e livre iniciativa, um princípio básico é o da neutralidade do Estado perante a livre concorrência ou neutralidade concorrencial do Estado”³⁴².

Estamos convencidos, portanto, de que os deveres instrumentais tributários deverão ser instituídos com o escopo de garantir, o máximo possível, a livre concorrência, mediante a fiscalização da efetiva arrecadação de tributos, evitando-se, assim, distorções concorrenciais geradas pela evasão fiscal. Por fim, deverão ser exigidos com cautela, impedindo-se que eles próprios sejam motivo de desequilíbrio concorrencial.

Em exemplo recente, houve o afastamento pelos Tribunais pátrios e, posteriormente, pela própria Administração Pública, de dever instrumental que notadamente afetava a livre concorrência³⁴³. O Ajuste SINIEF nº 19, sob a justificação de regradar os procedimentos necessários para a aplicação da Resolução do Senado nº 13/2012 (que, por sua vez, buscava eliminar, ou pelo menos mitigar, a “guerra dos portos”), impôs, entre outros deveres instrumentais, o dever de informar, na Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), o valor da parcela importada do exterior³⁴⁴, caso as mercadorias importadas fossem submetidas a um processo de industrialização, ou o valor da importação da mercadoria, se ausente referido processo.

³⁴⁰ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 361.

³⁴¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 368.

³⁴² Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 277.

³⁴³ Sobre o assunto, ainda que em breves linhas, cf. TAKANO, Caio Augusto. Guerra dos portos – Os deveres instrumentais introduzidos pelo Ajuste SINIEF nº 19/2012 e os limites normativos da Resolução do Senado Federal nº 13/2012. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 212. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 15-28.

³⁴⁴ O valor da parcela importada do exterior, nos termos do §2º, inc. I da cláusula quarta do Ajuste SINIEF nº 19, é aquele correspondente ao valor da base de cálculo do ICMS-importação, nos termos do art. 13, inc. V da Lei

Na ocasião, os contribuintes alegaram que a discriminação do custo da importação na nota fiscal feriria os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, argumentando que, sobre não ser essencial ao exercício da fiscalização, poderia acarretar graves prejuízos econômicos às empresas que divulgassem o preço de seus produtos importados, uma vez que este, no mais das vezes, é um “segredo inerente do negócio”. De rigor, para as empresas importadoras, o conhecimento público dos preços de importação praticados: (i) causaria o descumprimento de cláusulas de confidencialidade estabelecidas com seu fornecedor, podendo culminar em multas e perdas de parcerias comerciais; (ii) quebraria o sigilo comercial das empresas; (iii) permitiria que seus compradores conseguissem calcular indiretamente suas margens de lucro; e (iv) daria azo a uma possível padronização dos preços.

Ademais, tal informação era passível de ser obtida por intermédio de outro dever instrumental, instituído no mesmo instrumento normativo, e que, sobre ser igualmente eficaz para a fiscalização, implicava menor *restrição* a direitos fundamentais do contribuinte: ela deveria constar na Ficha de Conteúdo de Importação (FCI), documento disponível apenas às autoridades fiscais, o que não geraria prejuízos concorrenciais aos contribuintes.

Após reiteradas derrotas no âmbito judicial, que acolheu o pleito dos contribuintes, o CONFAZ houve por bem revogar o Ajuste SINIEF nº 19/2012 e substituí-lo pelo Convênio ICMS CONFAZ nº 38/2013, ratificado pelo Ato Declaratório nº 9/2013, regulado pelo Convênio ICMS nº 88/2013, não mais se exigindo a discriminação do valor da importação na Nota Fiscal.

Desse desencadeamento normativo, verificamos a busca de maior simplicidade, com o escopo de reduzir a complexidade gerada pelos deveres instrumentais instituídos para possibilitar a aplicação da Resolução do Senado nº 13/2012 que, mesmo alta, se justificava no contexto de sua edição, em que não havia outros meios lícitos capazes de combater a guerra fiscal e, desse modo, promovendo a livre concorrência. O aprimoramento da legislação tributária neste sentido é essencial para se evitar complexidade desnecessária e restrições injustificadas (*violações*) à competitividade das empresas nacionais.

Complementar nº 87/96, isto é, o valor da mercadoria importada somada a todas as despesas aduaneiras, inclusive taxas, incluindo-se o II, o IPI e o IOF, se for o caso.

O exemplo é bastante ilustrativo e aponta para a necessidade de haver um equilíbrio entre os interesses da Administração, os custos de conformidade e a complexidade no sistema tributário decorrentes da instituição de deveres instrumentais.

Por fim, ainda sobre a influência da Ordem Econômica no Direito Tributário, uma última observação deve ser feita: cabe ao intérprete levar em consideração que os demais princípios inseridos no art. 170 da Constituição Federal interagem com a livre concorrência, todos confluindo para a finalidade preconizada no *caput* daquele dispositivo, e deverão ser aplicados, em conjunto, na maior medida possível, na ponderação das normas tributárias perante as peculiaridades do caso concreto³⁴⁵. Não é demais recordar que tais princípios, de indiscutível importância na Ordem Econômica, igualmente atuam sobre os deveres instrumentais tributários.

4.2.4 PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

A ideia de minimização dos custos para que o contribuinte cumpra suas obrigações tributárias, como forma de aumentar a eficiência econômica de um Estado, tem origem no pensamento de ADAM SMITH, consubstanciado em sua quarta máxima: “é necessário que todo imposto seja planejado de tal forma que as pessoas paguem ou desembolsem o mínimo possível além do que se recolhe ao tesouro público do Estado”³⁴⁶.

Esse conceito foi desenvolvido posteriormente, na década de 70, por RICHARD A. MUSGRAVE e PEGGY B. MUSGRAVE, dentro do campo da Economia, que apontaram para a necessidade de o custo para arrecadação dos tributos ser o menor possível dentro daqueles compatíveis com outros objetivos do Estado³⁴⁷, bem como recebeu atenção de FRITZ NEUMARK, no campo jurídico, que viu nesta máxima um princípio a ser perseguido pelo Estado no exercício de sua competência impositiva³⁴⁸.

³⁴⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 11º Volume. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 247-250.

³⁴⁶ Cf. SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Volume II. Trad. Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. Livro V. Capítulo II. São Paulo: Wmfmartinsfontes, 2013, pp. 1047-1048.

³⁴⁷ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy Boswell. *Public finance in theory and practice*. New York: McGraw-Hill, 1973, p. 311.

³⁴⁸ Cf. NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, pp. 436-447.

Nesse sentido, como pontifica LUÍS EDUARDO SCHOUERI, se, de um lado, é certo que todos devam pagar seus tributos e arcar com a sua parte dos gastos sociais do Estado, de outro, é questionável a legitimidade de se exigir que o contribuinte pague para cumprir suas obrigações tributárias³⁴⁹. Portanto, logo se vê que o princípio da eficiência não diz respeito apenas à necessidade de maximizar a arrecadação tributária, mas a uma arrecadação que implique o menor ônus possível ao contribuinte.

No estudo dos deveres instrumentais, simplicidade e eficiência são temas imbricados, podendo ser identificada neles uma relação de inerência: a eficiência de um sistema tributário pressupõe a sua simplicidade; a complexidade é a antítese da eficiência. Deveres instrumentais demasiadamente custosos ou de excessiva complexidade estimulam seu descumprimento e, conseqüentemente, comprometem uma arrecadação tributária justa e eficiente³⁵⁰. Assim, é forçoso reconhecer que a imposição de deveres instrumentais, posto racionalizar a fiscalização tributária, poderá, reversamente, contribuir significativamente para a complexidade de um sistema tributário, gerando ineficiência.

Por tal razão, estudiosos costumam indicar, como medida para se simplificar um sistema tributário, a redução de seus custos de conformidade³⁵¹, e, portanto, do número de deveres instrumentais tributários³⁵². MARSHA BLUMENTHAL e JOEL SLEMROD sugerem que os custos de conformidade, somados aos custos suportados pela Administração e por terceiros – que formam, juntos, os custos operacionais do sistema tributário³⁵³ –, são medidas razoáveis (embora não sejam perfeitas) para medir a complexidade de um sistema tributário³⁵⁴, tornando-se bastante preocupantes as conclusões da pesquisa realizada pelo *Latin Business Chronicle*, de que se gastaria uma média de 2.600 horas para o cumprimento de deveres

³⁴⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 498-499.

³⁵⁰ Cf. COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 148-149.

³⁵¹ Cf. SLEMROD, Joel. The compliance cost of the U.S. individual income tax system. In *NBER Working paper*, n. 1401. *National Bureau of Economic Research*: July 1984, p. 1.

³⁵² Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária (Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 12)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 74.

³⁵³ Cf. SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989, p. 22.

³⁵⁴ Cf. BLUMENTHAL, Marsha; SLEMROD, Joel. The compliance costs of the U.S. individual income tax system: a second look after tax reform. *National Tax Journal*, vol. 45, n. 2: June, 1992, p. 185.

instrumentais no Brasil³⁵⁵. Afinal, aponta que nosso sistema está na contramão do princípio da eficiência, contribuindo para perdas de recursos, de esforços e de competitividade³⁵⁶.

Realmente, tal fato não é desprezível. Como pontifica ROBERT M. HAIG, se, por um lado, é inevitável a existência de custos de conformidade e da carga tributária indireta, de outro, somente serão razoáveis (e justificados) se forem necessários para que se atinjam os objetivos de um determinado sistema tributário³⁵⁷. As imposições excessivas geram complexidade e pouco contribuem para promover tais objetivos, representando, em verdade, mero comodismo da Administração³⁵⁸.

A esse raciocínio, devemos acrescentar, como ensina FERREIRO LAPATZA, que a instrumentalidade dos deveres instrumentais nunca poderia se referir à simples comodidade da Administração, mas à sua atuação eficiente e objetiva na aplicação dos tributos³⁵⁹.

É curioso notar que essa noção de eficiência, como minimização dos custos indiretos decorrentes das exigências formais necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias, não é recente. FRITZ NEUMARK já defendia a economia da imposição tributária como um princípio a ser promovido, pelo qual se impõe a consideração dos gastos vinculados à exação, arrecadação e controle pelo sistema tributário, sejam aqueles suportados pela própria Administração ou pelos contribuintes, não podendo ultrapassar o mínimo imprescindível para atender devidamente os objetivos da tributação³⁶⁰.

A consequência desse raciocínio é imediata: os deveres instrumentais impostos aos contribuintes não lhes devem ser excessivamente penosos em termos administrativos e financeiros, de modo a tornar possível, a um só tempo, um maior cumprimento espontâneo das obrigações tributárias pelos contribuintes e a sua cobrança pela Administração³⁶¹.

³⁵⁵ Esses resultados podem ser encontrados no portal do Latin Business Chronicle. Disponível em: <<http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB14-Full-Report.pdf>> (Acesso em 15 de junho de 2015).

³⁵⁶ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária (Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 12)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 42.

³⁵⁷ Cf. HAIG, Robert Murray. The cost to business concerns of compliance with tax laws. *Management Review*, n. 24: november, 1935, p. 324.

³⁵⁸ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária (Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 12)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 58.

³⁵⁹ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. Los esquemas dogmáticos fundamentales del derecho tributario. *Revista de Direito Tributário*, n. 82. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 19.

³⁶⁰ Cf. NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 440.

³⁶¹ Cf. ROCHA, Sérgio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 33.

4.2.5 PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE

A praticabilidade é princípio implícito e difuso em nossa Carta Política, que possui como escopo a garantia do cumprimento e da execução das leis³⁶². Não é, contudo, um fim em si mesmo, mas, antes, uma forma de promover a igualdade geral entre contribuintes, por meio da execução mais simples e viável da legislação³⁶³, ainda que sob o preço de mitigar a igualdade individual e a capacidade contributiva³⁶⁴.

Daí porque MISABEL DERZI afirmar que o direito tributário é que “se coloca de forma mais aguda a questão da praticabilidade e de seus limites”, por competir ao órgão estatal tanto executar a norma tributária, quanto fiscalizar a sua execução,³⁶⁵.

Nada obstante, as autoridades fiscais buscam justificar, pela sua simples invocação, qualquer atuação estatal que implique intervenção no âmbito de proteção da liberdade e do patrimônio do contribuinte. O desconhecimento do conteúdo e do real alcance desse princípio normativo é campo fecundo para abusos do fisco, o que, no mais das vezes, resultam em pernicioso atropelamento de direitos e garantias dos contribuintes.

O Princípio da Praticabilidade age como importante vetor da imposição de deveres instrumentais, buscando garantir que tais deveres realizem ao máximo a sua função primordial: auxiliar o interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos, no maior grau de cumprimento possível, como forma de se promover a igualdade geral entre contribuintes.

Por sua vez, para que a norma tributária seja aplicada pelo maior número possível de seus destinatários, deverá ser de fácil compreensão. É imperioso reconhecer, pois, que o Princípio da Praticabilidade coloca a simplicidade como diretriz a ser perseguida pela

³⁶² Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª Edição. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 191.

³⁶³ Cf. GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Preços de transferência – Arm's length e praticabilidade – Série Doutrina Tributária Vol. V*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 287.

³⁶⁴ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. A praticabilidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 264.

³⁶⁵ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. A praticabilidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 265.

Administração Tributária. Como precisamente apontado por CÉSAR GARCÍA NOVOA, a simplificação e a praticabilidade revertem em benefício de uma efetiva aplicação do sistema tributário, criando condições para que todos contribuam³⁶⁶.

Contudo, a busca de simplificação (em oposição à justiça fiscal individual) deve obedecer a estritas balizas. Nem toda medida de simplificação ou praticabilidade será tolerada em nosso ordenamento jurídico. Como qualquer atuação estatal, deve respeitar os direitos fundamentais dos contribuintes, justificando-se as restrições as quais imponham sobre estes³⁶⁷.

Enquanto seja certo que a busca pela praticabilidade e simplicidade deve nortear a imposição de deveres instrumentais, como forma de promover a igualdade geral, é necessário sempre ponderar, no caso concreto, eventuais conflitos com outros princípios e direitos fundamentais dos contribuintes e não contribuintes, afastando-se qualquer pretensão de primazia – absoluta ou relativa – do Princípio da Praticabilidade.

4.2.6 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE DE COLABORAÇÃO

LEANDRO PAULSEN nos oferece interessante proposta hermenêutica, ao inferir do ordenamento jurídico o “Princípio da Capacidade de Colaboração”, que, em seu entendimento, daria suporte, justificativa e medida à instituição de deveres instrumentais tributários, tal como o Princípio da Capacidade Contributiva o faz em relação aos tributos³⁶⁸. Em síntese, esse princípio prescreve que, embora todos tenham o dever de colaborar com a Administração Tributária, somente poderão ser obrigados a realizar os deveres instrumentais exigidos aqueles que, de alguma maneira, estiverem vinculados aos fatos geradores ou aos contribuintes. Nas palavras desse autor:

“A instituição de obrigações acessórias no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos ou mesmo a atribuição da condição de substituto ou responsável tributários

³⁶⁶ Cf. NOVOA, César García. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 332.

³⁶⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 206 e ss.

³⁶⁸ Sobre o tema, cf. PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 6ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, pp. 67-69.

pressupõe, efetivamente, que os respectivos obrigados estejam de alguma forma vinculados aos fatos geradores ou aos contribuintes”³⁶⁹.

O mérito de sua proposta é identificar a necessária correspondência entre o dever instrumental instituído e a obrigação tributária instrumentalizada, no que se refere à eleição do sujeito passivo possível da relação jurídica decorrente daquele dever. Em outras palavras, em razão de sua instrumentalidade, de estar preordenado a satisfazer o “interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos” (art. 113, § 2º do CTN), o dever instrumental somente poderá ser exigido de particulares que tenham condições fáticas de auxiliar a fiscalização ou possibilitar o cumprimento da obrigação tributária. Essa leitura encontraria respaldo nos dispositivos do próprio Código Tributário Nacional, principalmente nos artigos 128 (exigindo o vínculo, ainda que indireto, com o fato gerador) e 197 (exigindo a disponibilidade da informação sobre o fato gerador ou contribuinte)³⁷⁰.

Um interessante paralelo é encontrado no ordenamento jurídico espanhol, no que tange ao conceito de “ajuda relevante”. Como relata JORGE RODÓN, o Tribunal Constitucional espanhol, embora reconheça a existência de um dever de colaboração (decorrente do dever constitucional de contribuir segundo sua capacidade econômica), restringe a sua exigência aos contribuintes e a terceiros que possam prestar uma ajuda relevante à atividade fiscalizatória³⁷¹. Esse conceito se relaciona fortemente com a ideia de “transcendência tributária”, no sentido de que os dados que serão fornecidos deverão ser suscetíveis de produzir consequências jurídicas, de forma direta ou indireta, na aplicação dos tributos³⁷².

Circunscreve-se, dessa maneira, o feixe possível de terceiros que podem ser chamados a colaborar apenas àqueles que possam prestar uma informação relevante, que seja apta a produzir consequências jurídicas, tais como bancos e outras entidades financeiras. E, ainda assim, poderá haver recusa ao seu cumprimento se existir algum impedimento material ao cumprimento do dever imposto, como o do sigilo profissional ou da proteção ao sigilo

³⁶⁹ Cf. PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 6ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 68.

³⁷⁰ Cf. PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 6ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, pp. 68-69.

³⁷¹ Cf. RODÓN, Jorge. El deber de información de las obligaciones tributarias. *Revista Jurídica de Catalunya*. Barcelona: Acadèmia de Jurisprudència i Legislació de Catalunya, 1992, p. 121.

³⁷² Cf. PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario – Parte general*. 3ª Edición. Madrid: Civitas, 1993, p. 124, *apud*, HORVATH, Estevão. Deveres instrumentais e seus limites. In BARRETO, Aires Fernandino e outros. *Interpretação e Estado de Direito: III Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 213.

bancário. Daí porque ESTEVÃO HORVATH aduzir, com supedâneo na doutrina espanhola, que o dever de colaboração “não pode ser absoluto, tendo que ser enquadrado no contexto do ordenamento jurídico, colocando-o em cotejo com as demais situações jurídicas relacionadas à tributação e às garantias individuais”³⁷³.

Não obstante, algumas ponderações devem ser feitas. Referido “princípio”, por seu conteúdo não prescrever a promoção de estado ideal de coisas, mas uma prescrição de cunho definitivo, configura-se, no sentido em que foi exposto, uma verdadeira regra³⁷⁴. Não cabem ponderações, bem como não há uma dimensão de peso em sua prescrição, pelo contrário, exige-se que a norma jurídica que instituir o dever instrumental somente escolha como sujeito passivo aquele que detenha capacidade de colaboração, isto é, que possuir algum vínculo com o fato jurídico tributário ou o contribuinte, neste caso, ao dispor de informações relevantes que possam identificar a ocorrência do fato gerador (ainda que não guardem relação direta ou indireta com ele), a exemplo do art. 4º do Decreto nº 3.724/01, que, com fundamento na Lei Complementar nº 105/01, prevê a possibilidade de a Receita Federal do Brasil solicitar informações de instituições financeiras, desde que, antes, seja intimado o sujeito passivo para apresentação de informações sobre sua movimentação financeira.

Como será visto no *Capítulo V*, tal possibilidade não é plena. Aplicam-se integralmente os limites impostos pela regra do art. 113, §2º do CTN, de tal sorte que, além do vínculo com o fato gerador ou com o contribuinte, o dever instrumental ainda deverá necessariamente ser exigido “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, impondo que ele seja necessário à arrecadação ou à fiscalização tributária, e não mera “comodidade”.

Em rigor, a regra do art. 113, §2º do Código Tributário já seria suficiente para excluir, do polo passivo, particulares que não possuam qualquer vínculo com o fato gerador ou o contribuinte. Como tal possibilidade resulta colocar o particular para realizar função constitucionalmente designada à Administração Pública de forma excessivamente restritiva e não justificada (desproporcional), obrigando-os a realizar a fiscalização de terceiros e de fatos

³⁷³ Cf. HORVATH, Estevão. Deveres instrumentais e seus limites. In BARRETO, Aires Fernandino e outros. *Interpretação e Estado de Direito: III Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 209.

³⁷⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 78-84.

geradores dos quais não possui qualquer informação, não poderia ser considerada como dentro do “interesse” da arrecadação ou da fiscalização.

Deve-se ainda notar, em relação à construção do referido “princípio”, que nem sempre a relação direta ou indireta com o fato gerador denota uma capacidade para colaborar com a Administração Tributária. Aqui, os custos de conformidade decorrentes da imposição de deveres instrumentais são relevantes para indicar quem possui capacidade de colaboração ou não. Por maior que seja sua relação com um determinado fato gerador, uma microempresa³⁷⁵, que fature R\$ 100 mil por ano, poderá não possuir “capacidade de colaboração”, uma vez que os custos para que possa colaborar com a Administração Tributária – reunindo e fornecendo informações de terceiros ou cumprindo novas exigências – poderiam ser demasiado onerosos e prejudicariam o exercício de sua atividade econômica.

Por derradeiro, há de se reconhecer a possibilidade de se construir uma norma com feição principiológica para o “Princípio da Capacidade de Colaboração”, extraída a partir do Princípio da Eficiência, segundo a qual, sempre que possível, se deverão escolher os sujeitos que apresentem *prima facie* capacidade de colaborar com a Administração Tributária, isto é, aquele que puder colaborar de forma mais eficiente na persecução do interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos.

Se assim é, a norma jurídica instituidora de deveres instrumentais tributários deverá buscar um sujeito que possua relação com a materialidade prevista no fato gerador. Identificando mais de um sujeito pela utilização desse primeiro critério, a norma jurídica deverá alcançar aquele que, dentre todos, tem condições de colaborar com a Administração Tributária de maneira mais eficiente.

³⁷⁵ Nesse ponto seria importante esclarecer que entendemos que microempreendedores individuais (MEI) não podem ser obrigados a cumprir novos deveres instrumentais, além daqueles instituídos explicitamente pela Lei Complementar nº 123/06. Com efeito, nesse instrumento normativo há previsão expressa no sentido de que a opção pelo Simples Nacional por micro e pequenas empresas não desobriga a prestação de informações relativas a terceiros, quando solicitadas (art. 26, §3º) ou a criação de novas obrigações acessórias, desde que sejam estabelecidas pelo Comitê Gestor, com características nacionalmente uniformes (art. 26, §4º). O mesmo não há, contudo, em relação aos microempreendedores individuais, o que torna possível presumir que eles não podem ser obrigados a prestar informações relativas a terceiros ou serem obrigados a cumprir novos deveres, uma vez que os custos de conformidade que lhes seriam imputados poderiam ser demasiado onerosos. O silêncio da referida Lei Complementar pode ser visto como o reconhecimento da ausência de tal capacidade nesses casos.

4.2.7 O “PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO SOBRE O PARTICULAR”: CRÍTICAS E SUA INAPLICABILIDADE

A constatação de que os deveres instrumentais tributários possuem índole administrativa³⁷⁶ torna necessário que se investigue se o prolatado “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”, defendido tradicionalmente por inúmeros estudiosos de Direito Administrativo como princípio geral e condição de existência do Direito Público³⁷⁷, pode ser considerado, em matéria tributária (na qual potencialmente também irradiaria seus efeitos)³⁷⁸, como um dos princípios informadores do regime jurídico dos deveres instrumentais.

Embora não seja este o espaço para realizarmos efusivas críticas à aplicação deste “princípio” em matéria tributária pelas Administrações Públicas³⁷⁹, é inevitável uma pequena digressão para perquirir a possibilidade de sua aplicação no tocante à imposição de deveres instrumentais tributários e qual seria o seu alcance.

Inicialmente, em decorrência do sentido de “princípio” adotado neste estudo³⁸⁰, cabe afastar qualquer tentativa de explicá-lo como um princípio jurídico implícito que atuaria como vetor de equilíbrio nas limitações ao poder de tributar³⁸¹. Isto porque sua descrição abstrata não permite uma promoção gradual, mas, antes, a prevalência do interesse público como a única possibilidade ou grau de aplicação, não havendo espaço para ponderações³⁸². Em outras palavras, faltaria a dimensão de peso característica dos princípios³⁸³.

³⁷⁶ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2010, p. 353.

³⁷⁷ Por todos, cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 96-99; e MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 34ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 105-106.

³⁷⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 166.

³⁷⁹ Sobre o assunto, cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. *Revista trimestral de direito público*, n. 24. São Paulo: Malheiros, 1998, pp. 159-180.

³⁸⁰ Ver *Capítulo I*, Subcapítulo 1.2.2.

³⁸¹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª Edição. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 40.

³⁸² Cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 24. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 165.

³⁸³ Cf. DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. London: Duckworth, 1991, pp. 26-27; Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 90-91; cf. BOROWSKI, Martin. *Grundrechte als Prinzipien*. 2. Auflage. Baden-Baden: Nomos, 2007, p. 113; Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 45-46; entre outros.

E mesmo que o referido “princípio” seja analisado como se uma regra fosse, que abstratamente impõe a todos os casos em que houver conflito entre interesse público e o interesse particular a prevalência do primeiro, ainda assim regra de tal teor seria passível de críticas, por assumir uma solução apriorística para a tensão entre interesses coletivos e privados, no qual se ignoram as variáveis do caso concreto, resultando, no mais das vezes, em soluções incompatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro³⁸⁴.

Com efeito, não há uma regra de prevalência abstrata e absoluta do “interesse público”³⁸⁵ sobre o do particular. Como elucida GUSTAVO BINENBOJM, em um sistema que reconhece uma “centralidade” dos direitos fundamentais e a estrutura maleável dos princípios constitucionais, inviabiliza-se a determinação *a priori* de uma regra de supremacia absoluta do coletivo sobre o individual. A própria noção de interesse público impõe ao Legislador ou ao aplicador da lei o dever de ponderar os interesses em jogo, buscando a sua concretização na maior medida possível diante das circunstâncias fáticas³⁸⁶, justamente para que não ocorra um sacrifício *a priori* de nenhum dos interesses. Trata-se da ideia de máxima conciliação dos interesses, com a minimização de sacrifícios³⁸⁷.

E se houver alguma relação de prevalência entre interesse público (ou coletivo) e direitos fundamentais dos indivíduos, essa será *prima facie* e em favor dos direitos fundamentais. Se houver razões suficientes, entretanto, para a realização de um interesse coletivo ou público, mesmo que isso implique *restrições* a direitos fundamentais, então aquele interesse deverá prevalecer³⁸⁸. Como alerta ROBERT ALEXY, mesmo não existindo uma impossibilidade de que posições individuais sejam “eliminadas ou restringidas” em favor de

³⁸⁴ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. Na encruzilhada liberdade-autoridade: a tensão entre direitos fundamentais e interesses coletivos. In ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de [et al] (Coord.). *Direito público em evolução: estudo em homenagem à professora Odete Medauar*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013, p. 739.

³⁸⁵ Não ignoramos, contudo, as dificuldades encontradas pelos estudiosos para definir o que é o interesse público. Sobre o assunto, Odete Medauar aponta as dificuldades terminológicas que permeiam o tema, pelo uso comum de expressões semelhantes para pela doutrina (interesse coletivo, interesse geral, interesse social, etc.), mas que não guardam correspondência exata com o sentido de “interesse público”, bem como as várias definições conceituais que recebe (cf. MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 13ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, pp. 142-143).

³⁸⁶ Cf. BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo – Direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 104-105.

³⁸⁷ Cf. MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 13ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 133.

³⁸⁸ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. Na encruzilhada liberdade-autoridade: a tensão entre direitos fundamentais e interesses coletivos. In ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de [et al] (Coord.). *Direito público em evolução: estudo em homenagem à professora Odete Medauar*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013, p. 746.

interesses coletivos, é fundamental que, sempre que isso ocorra, haja uma fundamentação suficiente³⁸⁹.

Assim, instituindo-se deveres instrumentais, com a finalidade de se combater a evasão fiscal e permitir uma tributação mais justa e igualmente distribuída, mas, em contraponto, implicando restrição a direitos dos administrados, cabe ao aplicador da lei ponderar os bens jurídicos envolvidos, dentro das circunstâncias do caso concreto, protegendo-os e preservando-os ao máximo. Valendo-se das lições de HUMBERTO ÁVILA: “caminho bem diverso, portanto, do que direcionar, de antemão, a interpretação das regras administrativas em favor do interesse público, o que quer que isso possa vir a significar”³⁹⁰.

Em síntese: a índole administrativa dos deveres instrumentais não exime que a sua instituição somente restrinja de forma justificada direitos fundamentais dos administrados. A ideia de que há o interesse público na arrecadação ou na fiscalização dos tributos prevaleceria sobre os interesses individuais, apenas porque aquele pretensamente representaria o interesse coletivo, não tem espaço em nosso ordenamento jurídico. A ponderação dos valores e princípios em jogo, bem como o respeito à proporcionalidade no caso concreto, serão sempre necessários para legitimar a sua imposição.

Daí a lucidez da manifestação do Min. Napoleão Nunes Maia Filho, em seu voto no Recurso Especial nº 1.325.709-RJ, cujo seguinte trecho, por sua clareza, merece transcrição:

“(...) a alegação da presença de interesse fiscal relevante é certamente uma alegação a considerar, mas não para ser tomada como base ou fundamento da decisão, pois o *interesse privado, tutelado pela norma tributária, não lhe fica atrás em ordem de relevância. O Direito Tributário harmoniza, portanto, essas duas correntes antagônicas, elaborando as formas de sua convivência, nos moldes mais equilibrados que esse conflito permite*”³⁹¹.

Com as ressalvas em relação a tais interesses corresponderem correntes antagônicas em abstrato, pelos motivos já expostos, não merece reparos a manifestação do Ministro.

³⁸⁹ Cf. ALEXY, Robert. Individuelle Rechte und kollektive Güter. *Recht, Vernunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995, p. 260, *apud*, Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. Na encruzilhada liberdade-autoridade: a tensão entre direitos fundamentais e interesses coletivos. In ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de [et al] (Coord.). *Direito público em evolução: estudo em homenagem à professora Odete Medauar*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013, p. 745.

³⁹⁰ Cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 24. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 178.

³⁹¹ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.325.709 /RJ. 1ª Turma. Relator Ministro Napoleão Maia Nunes Filho. J. 24.04.2014. DJe 20.05.2014.

4.3 O FATO GERADOR DOS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS

4.3.1 A QUESTÃO DA EXISTÊNCIA DE UM FATO GERADOR PARA OS DEVERES INSTRUMENTAIS

O art. 115 do CTN definiu o “fato gerador” dos deveres instrumentais tributários, prevendo que a sua hipótese de incidência é “qualquer situação” prevista na legislação tributária que imponha um dever positivo ou negativo, diferente da própria obrigação principal³⁹². Em complementação, o art. 122 viria a definir o sujeito passivo de forma ampla, abrangendo qualquer pessoa obrigada a cumprir aquele dever³⁹³. Tais dispositivos evidenciam a lógica adotada pelo CTN, que considera os deveres instrumentais como “obrigações”, ainda que acessórias, justificando a existência de uma pretensa estrutura normativa obrigacional também em relação a eles.

Esses dispositivos, porém, têm sofrido severas críticas pela doutrina, havendo intensas discussões em torno da existência de um fato gerador propriamente dito para os deveres instrumentais.

Uma primeira posição seria aquela defendida por EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, que propugna pela existência de uma regra-matriz de incidência para cada dever instrumental previsto normativamente, na qual se associaria, num vínculo de imputação, à ocorrência do fato jurídico instrumental (prevista em sua hipótese normativa e que pode ser ou não o mesmo que o fato jurídico tributário), uma relação jurídica distinta daquela decorrente da obrigação principal (em seu consequente), cujo objeto seria um dever de fazer ou não fazer uma dada conduta.³⁹⁴

Em sentido contrário, SACHA CALMON considera que o art. 115 do CTN não possui densidade, uma vez que, em seu entendimento, os deveres instrumentais não possuem “fato

³⁹² “Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

³⁹³ “Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.”

³⁹⁴ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 100.

gerador”, pois surgem de prescrições imperativas da Administração Pública³⁹⁵. Daí se inferir que os deveres instrumentais (de índole administrativa) são impostos aos cidadãos sem que haja necessidade de previsão específica em lei, submetendo-se apenas ao controle comum de todos os atos administrativos.

Sob essa luz, ensina LUÍS EDUARDO SCHOUERI:

“Por ora, vale notar que causa espécie cogitar de um “fato gerador” na “obrigação acessória”. É certo que muitas vezes a legislação, de fato, preverá uma hipótese abstrata que, uma vez concretizada, dará azo à “obrigação acessória”: a entrega de uma declaração de ajuste anual, no Imposto de Renda, é um exemplo. Entretanto, como se viu anteriormente, boa parte dos deveres instrumentais são contínuos. A menos que se considere cada solicitação da autoridade fiscal (norma individual e concreta) um ‘fato gerador’, não fará sentido o dispositivo de artigo 115 acima”³⁹⁶.

O raciocínio não merece reparos. Embora seja correto que, sob uma perspectiva lógica, sempre se poderá construir uma hipótese normativa para qualquer norma jurídica, decompondo seus critérios informadores, até em razão de a homogeneidade sintática ser característica comum de todas as normas jurídicas em sentido estrito³⁹⁷, a referência ao termo “fato gerador” ou a adoção do instrumental da regra-matriz de incidência para os deveres instrumentais devem ser vistas com cautela, já que poderão induzir a equívocos em relação à estrutura própria desses deveres, sugerindo um paralelismo com as obrigações tributárias que não necessariamente existirá.

É que, diferentemente das regras-matrizes das obrigações tributárias principais, em que um determinado fato jurídico dá ensejo a uma única prestação que, uma vez cumprida, extingue o liame jurídico entre Estado e contribuinte, o mesmo não ocorre em relação aos deveres instrumentais: mesmo que o particular realize a conduta, positiva ou negativa, exigida pela Administração Pública, a relação de sujeição não se extinguirá, podendo a Administração Pública demandar novas prestações, sendo prescindível qualquer nova ação pelo particular.

Ademais, dificuldades poderiam surgir para delimitar a precisa materialidade de alguns deveres instrumentais, como as prestações negativas, que seriam excessivamente amplas.

³⁹⁵ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 617.

³⁹⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 497.

³⁹⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 128.

Basta imaginar que uma empresa residente no Brasil deve se sujeitar à fiscalização referente ao IRPJ, independentemente de ela ser contribuinte ou não, de ser imune ou não, de ter adquirido renda ou não. Surge, aqui, a seguinte indagação: qual seria a materialidade do fato gerador? Ser residente no Brasil? Se sim, qual seria a distinção do critério material em relação ao espacial? E qual seria a utilidade desta construção, considerando ser o fato contínuo e que poderia ensejar a tantas prestações quanto forem interessantes à arrecadação ou à fiscalização dos tributos?

A nosso ver, a construção de uma regra-matriz para os deveres instrumentais não vislumbraria um dos maiores méritos que esse instrumental oferece em relação às obrigações tributárias principais, que é o auxílio no controle da legalidade. Segundo pontifica LUÍS EDUARDO SCHOUERI, a análise da regra-matriz de incidência aponta que a regra da legalidade só é observada se todos os seus critérios forem previstos em lei³⁹⁸. Superadas as dificuldades apontadas para construir a regra-matriz dos deveres instrumentais, sua construção não apresentaria esta funcionalidade, porquanto é perfeitamente possível que a instituição de deveres instrumentais se dê por atos infralegais (normas de natureza regulamentar)³⁹⁹ ou, ainda, à míngua de uma norma geral e abstrata específica, como na exigência de condutas negativas em uma fiscalização, em que a mera norma que confere competência à Administração Pública bastaria para justificar a instituição daquele dever.

Reconhecemos, pois, de um lado, que não há óbices no plano lógico para que o intérprete do Direito construa regras-matrizes de deveres instrumentais ou que se refira a “fatos geradores” desses deveres. Decisivo é que, se assim proceder, deverá colocar em evidência que tais regras-matrizes ou fatos geradores identificados no plano geral e abstrato não se confundem com aqueles da obrigação tributária principal, operando de forma substancialmente diferente (em especial no tocante à extinção do liame – quando houver – e à materialidade elencada).

De outro lado, embora reconhecendo que tal construção seja possível, dentro das ressalvas apontadas, não adotaremos, neste estudo, o conceito de fato gerador ou, ainda, de regra-matriz de incidência para os deveres instrumentais. Sobre não promover qualquer

³⁹⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 504.

³⁹⁹ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e os princípios da legalidade e da razoabilidade. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 8º Volume. São Paulo: Dialética, 2004, p. 165.

facilidade para a compreensão do objeto estudado, a utilização de termos idênticos para explicar fenômenos distintos provoca inadequação sintática no discurso científico⁴⁰⁰, razão pela qual deve ser evitada. Isso não significa, contudo, que não haja limitações temporais, espaciais e em relação ao sujeito passivo na imposição de deveres instrumentais. Nos próximos tópicos, preocupar-nos-emos com a identificação desses limites.

4.3.2 DEVERES INSTRUMENTAIS NO TEMPO

Os vínculos jurídicos decorrentes da imposição de deveres instrumentais são, no mais das vezes, contínuos. Cumprido o dever instrumental, não há a liberação do particular que o cumpriu, que se mantém sujeito a novas exigências da autoridade fiscal (como, por exemplo, a requisição de outros documentos e informações que não haviam sido solicitados ou que seja realizada novamente a mesma conduta, como tipicamente ocorre em deveres instrumentais que implicam um “não fazer”), até mesmo referentes a um período já fiscalizado. Daí se afirmar que os deveres instrumentais se submetem a mudanças, complementações e inovações⁴⁰¹, diferentemente dos vínculos obrigacionais, que contemplam apenas o seu nascimento e extinção.

Disto não decorre, no entanto, que não haja qualquer limite temporal para a sua instituição. Neste tópico, buscaremos identificar as exatas coordenadas de tempo dentro das quais é legítima a instituição ou exigência de deveres instrumentais tributários.

Parece-nos que a investigação do conteúdo do “interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos” fornece interessantes subsídios para que se identifiquem tais limites temporais. Embora um estudo minucioso sobre o papel que desempenha tal expressão no regime jurídico dos deveres instrumentais será realizado no *Capítulo V* deste trabalho, no momento, basta destacarmos que referida expressão evidencia o motivo de o Código Tributário Nacional enxergar naqueles deveres a característica da “acessoriedade”, isto é, são instrumentos que têm por objetivo assegurar o cumprimento da obrigação tributária principal ou, ainda, atestar a inexistência do tributo nos casos específicos de imunidade, isenção e não

⁴⁰⁰ Cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 24. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 161.

⁴⁰¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 496.

incidência. Se assim é, não existindo tal interesse, igualmente não se justifica a exigência de dever instrumental, pelo simples motivo de que não haverá o que se instrumentalizar.

A consequência natural desse raciocínio é que a instituição e a exigência de deveres instrumentais estão condicionadas à vigência de uma norma geral e abstrata instituidora de um tributo. Existindo ele, ainda que abstratamente, poderá a Administração Pública exigir deveres instrumentais de contribuintes e particulares, desde que dentro do interesse de sua arrecadação ou de sua atividade fiscalizatória. Sob o aspecto temporal, portanto, o limite geral existente é o próprio período de vigência da lei que institui o tributo com o qual se articulará o dever instrumental.

Há, contudo, outra limitação temporal, expressa no Código Tributário Nacional: o parágrafo único do art. 195 prevê que os livros fiscais obrigatórios e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados deverão ser conservados até a data da prescrição dos créditos tributários a que se refiram tais lançamentos⁴⁰². Essa regra veio a reproduzir disposição que havia no Código Comercial, instituindo também no âmbito tributário a obrigação de conservação de livros e de seus arquivos comerciais, enquanto não prescreverem as ações que lhe possam ser relativas⁴⁰³.

O raciocínio por trás da limitação prevista nesse dispositivo parece ser o de que, havendo a prescrição de crédito tributário e a consequente extinção da obrigação já formalizada e individualizada a partir daquelas informações, não haveria mais qualquer obrigação tributária a ser cumprida e instrumentalizada.

O dispositivo não apenas promove a segurança jurídica, como evidencia que sem interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, não subsiste o dever instrumental. E, em certa medida, a estipulação de um prazo cumpre esse papel, colocando um termo à obrigação de manutenção de livros fiscais. A opção, contudo, pelo prazo prescricional também não escapa de críticas: a ausência de prazo para o término do procedimento administrativo, a partir do qual haveria a “constituição definitiva” do crédito tributário, faz com que o prazo, na prática, não seja rígido. Ainda, a jurisprudência oscilante sobre a contagem do prazo

⁴⁰² “Art. 195. (...) Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram”.

⁴⁰³ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 990.

prescricional, bem como suas hipóteses de interrupção⁴⁰⁴, e, ainda, as tentativas da Administração de estender seus prazos prescricionais, colocam o contribuinte em situação de verdadeira confusão e insegurança⁴⁰⁵, retirando a eficácia do parágrafo único do art. 195.

Seja como for, enquanto for possível exigir o tributo, por não ter ocorrido a prescrição ou a decadência, a Administração Pública poderá instituir e exigir novos deveres instrumentais tributários⁴⁰⁶.

Há quem defenda que a ocorrência da prescrição ou decadência apenas liberaria os particulares do encargo de cumprir o dever instrumental (condutas positivas), mas não o dever de fiscalização (e, conseqüentemente, as condutas negativas), pois, consistindo em verdadeiro poder-dever da Administração Pública, seria imprescritível enquanto não exercido concretamente, podendo a autoridade competente exercer a qualquer tempo o seu poder de polícia administrativa. Sob essa perspectiva, somente a partir do início da fiscalização (exercício concreto desse poder de polícia) é que se iniciaria a fluência do prazo de decadência⁴⁰⁷.

Não nos parece que tal raciocínio seja adequado. A atividade fiscalizatória (e sua correspondente prestação de não fazer a cargo do administrado) também se submete ao “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”⁴⁰⁸. Ainda que exista uma norma geral e abstrata prevendo a obrigação tributária – o que até justificaria (em abstrato) o dever de suportar a fiscalização –, a ocorrência da prescrição ou da decadência (bem como de qualquer hipótese de extinção do crédito tributário) implica a inexistência de interesse no exame acurado dos documentos e livros fiscais, com vistas à fiscalização daqueles débitos, cabendo ao contribuinte, apenas o dever de comprovação desses fatos. Caso o agente da fiscalização insista em sua pretensão fiscalizatória, deverá o contribuinte se socorrer de norma individual e concreta emanada pelo Poder Judiciário, que reconheça a extinção do crédito tributário e a conseqüente extinção, também, do fundamento do dever instrumental.

⁴⁰⁴ Basta observar a discussão em torno da aplicação do parágrafo único do art. 173 do CTN. Sobre as críticas ao entendimento do STJ de que tal dispositivo teria o condão de interromper o prazo prescricional (e não somente de antecipá-lo), cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 666-677.

⁴⁰⁵ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 823.

⁴⁰⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 496.

⁴⁰⁷ Cf. ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 144-145.

⁴⁰⁸ Sobre o assunto, ver *Capítulo V*, Subcapítulo 5.3.

Portanto, dois limites são extraídos do próprio Código Tributário Nacional em relação ao período de exigência dos deveres instrumentais: (i) em razão do art. 113, §2º, os deveres instrumentais relativos a determinado tributo somente poderão ser exigidos enquanto estiver vigente a norma geral e abstrata que o instituir; (ii) em razão do art. 195, parágrafo único, há uma regra especial no tocante à manutenção dos livros e documentos fiscais, que limita qualquer exigência fiscalizatória de uma obrigação já formalizada ao período anterior à sua prescrição.

4.3.3 DEVERES INSTRUMENTAIS NO ESPAÇO

A identificação dos deveres instrumentais tributários como deveres de natureza administrativa implica relevantes consequências em relação às limitações espaciais, dentro das quais é permitida a sua instituição e exigência. Assim como os atos administrativos, os deveres instrumentais, como expressão do poder de império estatal, somente poderão ser exigidos dentro dos lindes territoriais em que o ente político ao qual pertença a Administração Tributária for soberano.

Conforme ensina HELENO TÔRRES, a delimitação da base territorial, sobre a qual um determinado Estado exerce sua soberania, é uma exigência para a aplicação das normas do sistema tributário e sua gestão⁴⁰⁹. Se, em relação à obrigação tributária, a territorialidade delimita a soberania fiscal de um Estado, de modo a restringir seu poder de tributar a fatos que guardem um elemento de conexão com o seu território (territorialidade material)⁴¹⁰, no tocante aos deveres instrumentais, estes somente poderão ser impostos dentro de suas fronteiras, uma vez que o Estado não tem jurisdição fora delas (territorialidade formal) e, portanto, não poderá exercer seu império além de seus limites territoriais, sob pena de afrontar a soberania de outro Estado⁴¹¹.

⁴⁰⁹ Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresa*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 72.

⁴¹⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 326.

⁴¹¹ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. “Tributação, Sonegação e Livre Concorrência”. In FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 352.

Eis as precisas lições de LUÍS EDUARDO SCHOUERI: “em suma, as normas de Direito interno de um determinado Estado não podem ultrapassar os limites da jurisdição deste Estado, já que esta configura pressuposto de aplicação de tais normas”⁴¹². Embora o objeto de seu estudo fosse a relação entre tratados internacionais e aplicação de leis tributárias internas, no que se refere à exigência de tributos (obrigação principal), pensamos que o raciocínio também seja válido para os deveres instrumentais.

De fato, onde não houver jurisdição, não há espaço para o Estado aplicar e concretizar o direito, isto é, decidir imperativamente e impor decisões⁴¹³. Consequentemente, não havendo poder de império para além da jurisdição, também não há legitimidade para, fora dela, o Estado instituir ou exigir deveres instrumentais.

Percebe-se, pois, que a noção de soberania é nuclear para o entendimento dos limites espaciais das normas que instituem deveres instrumentais: dada a sua natureza administrativa, os limites normativos espaciais se confundem com o próprio limite da jurisdição do Poder Público. Nos Estados federados, tal jurisdição é dividida entre as pessoas políticas de Direito Público que os compõem, de modo que cada um (na federação brasileira: União, Estados, Distrito Federal e Municípios) terá delimitado um território próprio, sobre o qual terá jurisdição e poderá exercer sua atividade financeira. Tal assertiva nos remete às lições de ALIOMAR BALEEIRO, para quem “pode parecer um truísmo assinalar-se que Estados, Distrito Federal e Municípios estão condicionados à sua área geográfica, a única onde têm jurisdição e poder de tributar”⁴¹⁴.

Se assim é, cada Administração Tributária, dentro do interesse da arrecadação e da fiscalização, poderá exigir deveres instrumentais que alcancem contribuintes e não contribuintes (terceiros), desde que estes se localizem dentro de seus limites territoriais, ou seja, estejam sob a sua jurisdição.

O próprio código tributário parece confirmar esse entendimento, em seu art. 199, ao conferir às Fazendas Públicas dos diversos entes federativos a possibilidade de se auxiliarem mutuamente na fiscalização de seus respectivos tributos ou permutar informações a sua

⁴¹² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. In CASELLA, Paulo Borba. [et al] (Org.). *Direito internacional, humanismo e globalidade*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 567.

⁴¹³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. In CASELLA, Paulo Borba. [et al] (Org.). *Direito internacional, humanismo e globalidade*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 565.

⁴¹⁴ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª Edição. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 826.

disposição entre si, desde que haja autorização em lei ou convênio. A possibilidade de celebração de convênio para cooperação e permuta de informações entre Administrações Tributárias de diferentes entes políticos evidencia que, além de seus próprios limites territoriais, não se autoriza a pretensão de se alcançar particulares por meio de deveres instrumentais.

Emblemática é a questão da possibilidade de se solicitar informações de cartórios. Dado que uma comarca poderá abranger mais de um município, haverá casos em que, dentro de uma determinada comarca, um Município A possa querer requisitar informações de um cartório situado no Município B, vez que não haveria outro cartório naquela comarca.

Tal situação não altera as conclusões obtidas neste estudo. A nosso ver, não dispõe de competência o Município A para exigir deveres instrumentais do cartório da comarca, situado em outro Município, já que não pode exercer sobre ele a sua soberania. A solução normativamente adequada para tal situação é aquela expressamente prevista pelo Código Tributário Nacional: a permuta de informações e a assistência mútua entre autoridades fiscais.

Como se vê, sob uma perspectiva teórica ou normativa, os limites ao poder de instituição e exigência de deveres instrumentais estão jungidos à territorialidade formal de um ente político. Portanto, desejando obter informações de particulares que não estão sob sua jurisdição, resta à Administração Pública apenas solicitá-la de outro órgão fazendário que dela disponha ou possa obtê-la, nos limites estabelecidos no ordenamento jurídico.

O mesmo ocorre se a informação estiver em posse de outro Estado. Consoante dispõe o parágrafo único do art. 199 do CTN, caso haja a necessidade de se obter a informação de um Estado estrangeiro, caberá à União, como legítimo representante do Estado Brasileiro⁴¹⁵, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, o poder para permutar informações relevantes para a sua atividade fiscalizatória com Estados estrangeiros. Em posse das informações desejadas, poderá repassá-las à Administração Pública de direito interno que as necessite, desde que haja, entre ela e a União, também lei ou convênio que autorize a permuta de informações e assistência mútua.

Novamente, o Código Tributário Nacional coloca como limite para imposição de deveres instrumentais a jurisdição. Fora de seu território, não possui o ente político qualquer

⁴¹⁵ Sobre o assunto, cf. BORGES, José Souto Maior. Isenções em tratados internacionais de impostos dos estados-membros e municípios. In MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. Vol. 1. São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 170-174.

poder para impor deveres instrumentais. É que a própria existência de competência tributária, como se verá no próximo capítulo, é pressuposto para que se possam instituí-los.

Além desse limite, é interessante notar que também houve o legislador por bem condicionar, como faz na regra geral de imposição de deveres instrumentais (art. 113, § 2º do CTN), que a permuta de informações em âmbito internacional somente será autorizada se for realizada dentro do “interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos”. Significa que não será toda e qualquer informação que poderá ser solicitada a outro Estado, ainda que haja previsão no tratado celebrado. É que, não sendo juridicamente possível obter tais informações pelas leis domésticas, caso o Estado brasileiro venha a receber uma solicitação de informações que não sejam consideradas dentro do “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, ele poderá, via de regra, recusar-se a prestar tais informações caso o tratado contenha, como é comum de ser, dispositivo com o teor do artigo 26 (3) da convenção-modelo da OCDE⁴¹⁶. Até porque, como enfatiza HELENO TÔRRES, a Administração Tributária “está incondicionalmente atrelada ao princípio da legalidade”⁴¹⁷.

Se assim é, apenas as informações estritamente necessárias, aptas a assegurar o cumprimento de obrigação tributária, cuja existência se dê ao menos em uma norma geral e abstrata, poderão ser objeto de solicitação. Ademais, aplicar-se-ão integralmente, *mutatis mutandis*, as limitações que serão identificadas no *Capítulo V*, no qual se investigará o significado da expressão “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Por fim, uma terceira limitação imposta foi a obediência dos termos dos tratados internacionais celebrados. A restrição se justifica. Com isso, garante-se maior transparência do poder de fiscalização da Administração Pública, permitindo que sejam conhecidas as espécies de informações que poderão ser permutadas, quais as condições para que haja a permuta e qual o procedimento que será adotado para se obter a informação desejada.

⁴¹⁶ O art. 26 (3) da Convenção-Modelo de acordos para evitar a bitributação da OCDE dispõe: “Em hipótese alguma, as disposições dos parágrafos 1 e 2 [troca de informações que sejam previsivelmente necessárias para a aplicação da convenção] serão interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de: (a) adotar medidas administrativas contrárias à sua legislação e prática administrativa, ou às do outro Estado contratante; (b) fornecer informações que não poderiam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito de sua prática administrativa normal ou das do outro Estado contratante; (c) fornecer informações relevantes de segredos empresariais, comerciais, industriais, ou profissionais, processos comerciais ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública”.

⁴¹⁷ Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresa*. 2ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 676.

Deve-se ter em mente que o procedimento constitucional para que seja celebrado um tratado internacional e aplicado suas disposições permite não apenas que os representantes do povo brasileiro (Congresso Nacional) possam deliberar sobre as cláusulas pactuadas pelo Poder Executivo como, ao fim, garante a publicidade do teor daquele instrumento para a sociedade (pelo decreto-legislativo)⁴¹⁸.

Possibilita-se, com tais medidas, que o administrado possa verificar, caso a caso, os limites à troca de informações internacionais⁴¹⁹, bem como se seus direitos fundamentais foram respeitados nesse procedimento.

4.3.3.1 Efeitos extraterritoriais dos deveres instrumentais e proteção dos contribuintes

A questão dos limites territoriais à instituição de deveres instrumentais assume maior complexidade, contudo, a partir da constatação de que, no cenário internacional, a busca dos diferentes países por um sistema tributário competitivo resultou em crescente inter-relação entre as suas leis tributárias, bem como no aumento do combate à competição fiscal prejudicial e à evasão fiscal internacional, por intermédio da celebração de acordos de intercâmbio e troca de informações, acordos para evitar a bitributação⁴²⁰ e a instituição de novos deveres instrumentais por leis domésticas, que, no mais das vezes, alcançam não residentes com base em algum elemento de conexão.

⁴¹⁸ Sobre o tema da incorporação dos tratados, cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, pp.165-167. A ideia de incorporação, contudo, não é isenta de críticas. Sobre o descabimento de se falar em “incorporação dos tratados”, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 106-108.

⁴¹⁹ Em geral, os dispositivos referentes às trocas de informações em convenções internacionais e acordos de troca de informações assinados pelo Brasil estão de acordo com os padrões internacionais estabelecidos pelo Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais sobre o Brasil. Embora haja algumas diferenças no que se refere aos termos utilizados, estão presentes os elementos essenciais do artigo 26 (2) da Convenção Modelo da OCDE, sendo algumas cláusulas comuns a todos os tratados internacionais, dentre as quais destacamos: a exigência de que as informações devam ser necessárias; a restrição de divulgação das informações obtidas; restrição de utilização das informações para as finalidades discriminadas nos tratados; etc.

⁴²⁰ Reuven Avi-Yonah aponta que o objetivo atual de tais acordos internacionais não consiste precipuamente no combate à dupla tributação, pois, na maior parte das situações, o alívio aos efeitos econômicos nocivos da bitributação é assegurado por medidas unilaterais adotadas pelos Estados, mediante a concessão de créditos ou isenção. Assim, o objetivo atual seria a cooperação entre as autoridades fiscais na troca de informações. (Cf. AVI-YONAH, Reuven. Double or nothing: a tax treaty for the 21st century. *Law and Economics Research Paper Series*. Paper n. 12-009. Michigan: University of Michigan, 2012, p. 3).

Em tal contexto, surge a seguinte indagação: os limites previstos na legislação interna estão aptos a proteger contribuintes e terceiros domiciliados no Brasil de deveres instrumentais impostos por Estados estrangeiros?

Conquanto não restem dúvidas de que leis tributárias produzidas por um determinado Estado não são suscetíveis à execução coativa (*jurisdiction to enforce*) fora da ordem jurídica em que se integram⁴²¹, eis que os deveres instrumentais impostos por determinada legislação só poderão ser exigidos nos territórios (territorialidade formal) dos Estados que os instituíram, esse raciocínio não oferece uma solução para a situação em que eles sejam exigidos de não residentes, sob pena de lhes impor indiretamente uma sanção, isto é, embora esta seja direcionada a um residente daquele Estado, indiretamente afeta terceiros não residentes de forma tão significativa, a tornar inviável o não cumprimento dos deveres impostos.

Paradigmática é a instituição do *Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA*⁴²², consistente na legislação introduzida unilateralmente pelos Estados Unidos, com o objetivo de impor às instituições financeiras estrangeiras o ônus de identificar e reportar ao *Internal Revenue Service* (“IRS”) a existência, os saldos e os movimentos de contas bancárias, de custódia e de investimentos detidas por pessoas dos Estados Unidos, como parte dos esforços para reduzir a evasão fiscal supostamente praticada no exterior por cidadãos americanos, sobretudo por meio de contas bancárias localizadas em jurisdições consideradas como “paraísos fiscais”⁴²³.

Em síntese, suas regras impõem às instituições financeiras estrangeiras o dever de reportar anualmente, por meio eletrônico, os dados cadastrais completos das pessoas visadas, inclusive com números de identificação de titulares pautados pelas regras norte-americanas, bem como informações acerca de investimentos e valores detidos (saldos iniciais, finais e movimentações das contas) ou qualquer outro esclarecimento que venha a ser solicitado pelas

⁴²¹ Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 18.

⁴²² Em 08.2.2012 o Departamento do Tesouro (“*Department of the Treasury*”) e o fisco norte-americanos tornaram pública a proposta de Regulamento do FATCA (REG-121647-10 - <http://www.irs.gov/pub/newsroom/reg-121647-10.pdf>), no qual constam as linhas orientadoras do ato. Conforme preâmbulo do referido regulamento, foram incorporadas as disposições regulamentares anteriores relacionadas abaixo e foram incluídas novas disposições: Notice 2010-60 (<http://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-10-60.pdf>); Notice 2011-34 (<http://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-11-34.pdf>); (iii) Notice 2011-53 (<http://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-11-53.pdf>).

⁴²³ Cf. FARIA, Wilson Rodrigues de; ROCHA, Alessandra M. Gonsales. O Combate Internacional à Evasão Fiscal – Como FATCA pode afetar as instituições brasileiras. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*, n. 59. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 382.

autoridades americanas. Para efeito de sua aplicação, o conceito de “pessoas dos Estados Unidos” alcança os residentes fiscais, os cidadãos norte-americanos, os portadores de vistos permanentes (“*greencard*”), bem como as pessoas jurídicas detidas por beneficiários finais que se enquadrem no conceito referido pelo ato. Caso não possa fornecer tais informações, em virtude de restrições legais ou regulatórias de seu país de origem, a instituição financeira estrangeira deve enveredar os melhores esforços para obter permissão junto ao legislador e à autoridade regulatória para fornecer as informações requisitadas pelos Estados Unidos, ou, alternativamente, deve obter de seu cliente a autorização para fornecer tais informações ao fisco norte-americano.

Se o titular da conta bancária não autorizar a instituição financeira a fornecer as informações solicitadas e a legislação local impedir a divulgação dos dados correspondentes, a respectiva conta será qualificada como *recalcitrante*. Como resultado, a conta mantida pelo titular deverá ser encerrada, sob pena de ser obrigada a suportar os gravosos efeitos econômicos das retenções impostas no âmbito do *FATCA*: (i) a retenção de 30% de imposto sobre os rendimentos e proventos oriundos de fontes americanas, obtidos diretamente ou alocados direta ou indiretamente por outras instituições financeiras, na proporção das contas recalcitrantes; ou (ii) a desqualificação da participação da entidade no *FATCA*, caso em que a própria instituição financeira será tratada como um ente não cooperante. A aplicação dos regimes jurídicos acima, para efeito de determinar a desqualificação da instituição financeira estrangeira, está sujeita à discricionariedade da Administração Tributária norte-americana.

Observe-se, ademais, que a retenção de 30% não deve ser efetuada apenas por fontes de pagamento norte-americanas, mas também por instituições financeiras estrangeiras que aderirem ao *FATCA*. Em outras palavras, tais instituições também são obrigadas a efetuar a retenção de 30% sobre os pagamentos que efetuarem para entidades ou indivíduos recalcitrantes.

Cumprе salientar que o *FATCA* transfere para as instituições financeiras estrangeiras os custos administrativos de fiscalização que competem aos Estados Unidos. Isso porque, para cumprir as regras citadas acima e evitar a aplicação de penalidades, deverão elaborar um

projeto de *compliance* específico⁴²⁴. Entre as inúmeras obrigações, destaca-se o desenvolvimento de sistema de tecnologia e informação apto a cumprir com as regras do *FATCA*. Além disso, deverão realizar um procedimento de auditoria, com o objetivo de identificar as informações solicitadas pelo governo norte-americano.

Dúvidas não há, pois, de que o *FACTA* impõe que instituições financeiras localizadas em outros países, inclusive o Brasil, cumpram deveres instrumentais em prol da fiscalização norte-americana. Nestes casos, haveria limites para os efeitos desses deveres? Como os particulares afetados indiretamente poderiam se proteger deles? Quais limites são aplicáveis nessas hipóteses?

A despeito de sua potencial eficiência sob a ótica da arrecadação de receitas e do combate à evasão fiscal internacional, os deveres instrumentais impostos pelo *FATCA* devem ser analisados com muita cautela. Enquanto que em um primeiro momento se poderia alegar que, no caso de inexistir naquele país uma prescrição normativa com idêntica dicção do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional, limitadora do poder de instituição de deveres instrumentais, não haveria como defender terceiros que fossem afetados indiretamente por aqueles, tal raciocínio não leva em consideração que, ainda assim, a razoabilidade e a proporcionalidade seriam plenamente exigidas, não como uma consequência de uma regra objetiva posta, mas como decorrência do próprio princípio do Estado de Direito, que proíbe qualquer arbítrio pelo Poder Público⁴²⁵.

Sendo o primado do Estado de Direito um princípio comum entre as nações desenvolvidas, afere-se a plena aplicação da regra da razoabilidade e da proporcionalidade em qualquer ordenamento jurídico. Trata-se, pois, de limites gerais à instituição de deveres instrumentais. Não é este o espaço para analisar o conteúdo da razoabilidade ou da proporcionalidade e nem realizar minucioso exame sobre as prescrições do *FATCA*. No momento, basta afirmar que as suas exigências são verdadeiramente inaceitáveis, principalmente levando em consideração que a própria comunidade internacional elegeu que o acesso a informações de não residentes deve ser feito pela celebração de tratados

⁴²⁴ Cf. FARIA, Wilson Rodrigues de; ROCHA, Alessandra M. Gonsales. O Combate Internacional à Evasão Fiscal – Como *FATCA* pode afetar as instituições brasileiras. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*, n. 59. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 388.

⁴²⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 206 e ss.

internacionais. Solução que, além de ser a correta, é muito menos onerosa e restringe com menor intensidade direitos fundamentais do contribuinte⁴²⁶. Dito de outro modo, desde logo se evidencia a ausência de necessidade quando se examina a proporcionalidade da medida.

Sob um prisma geral – e é o que se pretende enfatizar neste estudo – sempre que deveres instrumentais produzam efeitos extraterritoriais e não respeitem os limites gerais a que se submetem (razoabilidade e proporcionalidade), como se constatou no caso do *FATCA*, evidenciado estará seu caráter abusivo e a *violação* a direitos fundamentais dos particulares, que estão obrigados ao seu cumprimento. Diante disto, caberá a eles requererem a seu Estado que se façam respeitados seus direitos. É que, como ensina PHILIP BAKER, o Direito Internacional Tributário faz parte do Direito Internacional Público, no qual a sanção reside na pressão a ser aplicada entre os Estados⁴²⁷. Se assim é, ante a constatação da incompatibilidade de deveres instrumentais impostos pelas legislações de outros países com o sistema tributário pátrio, cabe ao governo brasileiro realizar medidas que protejam nosso ordenamento jurídico contra abusos cometidos por Estados estrangeiros.

Entretanto, não é apenas no âmbito internacional que encontramos tentativas das Administrações Públicas em obrigar sujeitos fora de seu território ao cumprimento de deveres instrumentais. No âmbito interno, merece destaque a imposição por diversos Municípios para que prestadores de serviços, sediados em outra municipalidade, realizem um cadastro específico para “não contribuintes”, no Município em que estiver localizado o tomador do serviço, sob pena de, se assim não proceder, sofrer retenção pelo tomador de parte do montante devido pelos serviços prestados⁴²⁸. Essa medida tem a finalidade de combater a evasão fiscal no âmbito do Imposto sobre Serviços – ISS, pelo qual alguns prestadores de

⁴²⁶ Para uma análise mais detalhada das exigências do FATCA sob a perspectiva da razoabilidade e da proporcionalidade, cf. TAKANO, Caio Augusto; SANTOS, Ramon Tomazela. O “*Foreign Account Tax Compliance Act*” (FATCA) e seus impactos no ordenamento jurídico brasileiro: reflexões a partir das perspectivas da eficiência, da praticabilidade e da proporcionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 226. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 31-47.

⁴²⁷ Cf. BAKER, Philip. A tributação internacional no século XXI. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 19. São Paulo: Dialética, 2005, p. 42.

⁴²⁸ Exemplificativamente, citamos a legislação do Município de São Paulo, que dispõe no art. 9-A da Lei nº 13.701/03, introduzido pela Lei municipal nº 14.042/05, que “Art. 9º-A. O prestador de serviço que emitir nota fiscal autorizada por outro Município, para tomador estabelecido no Município de São Paulo, referente aos serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 a 6, 8 a 10, 13 a 15, 17 (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do “caput” do art. 1º desta lei, fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças, conforme dispuser o regulamento”.

serviços se cadastravam no cadastro de contribuintes de outros Municípios para simular ou dissimular⁴²⁹ o local do estabelecimento prestador (art. 3º da Lei Complementar nº 116/03)⁴³⁰ e, assim, sujeitar-se a uma alíquota mais baixa daquele imposto.

A nosso ver, a análise do tema deve ser feita sob três perspectivas: (i) da competência tributária para instituir o dever instrumental; (ii) de sua justificação, enquanto norma antielisiva; e (iii) dos limites impositivos aos deveres instrumentais.

Como se verá no próximo capítulo, os deveres instrumentais encontram limites na própria demarcação de competência impositiva do ente estatal. É que os deveres instrumentais, para que sejam válidos no sistema, deverão estar correlacionados com uma obrigação principal de possível ocorrência, compreendida dentro do âmbito da competência tributária⁴³¹. E, aqui, mesmo reconhecendo que, por vezes, aquele que impõe o dever de inscrição em cadastro específico não seja, de fato, o ente competente, não se deve desprezar que há um elemento de conexão relevante a justificar a presunção de que a prestação de serviço se dará dentro do seu território e de que o estabelecimento prestador nele se localiza, justificando a imposição de deveres instrumentais tributários em face do prestador: a residência do tomador do serviço⁴³².

No que concerne à sua justificação, enquanto norma antielisiva específica, a utilização de presunções para a definição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, desde que relativas, é permitida nas hipóteses em que, segundo ensina PAULO AYRES BARRETO, “o acurado exercício do dever de fiscalização pelas autoridades administrativas não permite o controle efetivo de práticas evasivas pelo contribuinte, que se coloca em posição privilegiada

⁴²⁹ Ensina Paulo Ayres Barreto, valendo-se das lições de Sílvio Rodrigues, que a simulação é a declaração de vontade aparente sobre um ato ou negócio jurídico que não aconteceu (ficção), enquanto a dissimulação se refere a dois negócios jurídicos, um aparente, que não representa a vontade real das partes, e um oculto, dissimulado, que “constitui a relação jurídica verdadeira”. Sobre o assunto, cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro – área de Direito Tributário – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008, p. 158.

⁴³⁰ Consoante ensina Aires Barreto, o estabelecimento prestador é “aquele encarregado do desenvolvimento, da efetivação e da execução dos misteres essenciais à prestação de serviços para o tomador”, sendo relevante para a determinação do critério espacial do ISS o local em que se concluir o objeto daquela prestação. Cf. BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 160.

⁴³¹ Cf. BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 124.

⁴³² Cf. MACEDO, Alberto. ISS e sujeição passiva. In PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; e ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 35.

diante dos entes tributantes, de um lado, e dos demais contribuintes, de outro”⁴³³. Eis precisamente a situação que ocorria antes de sua instituição.

Contando com a inexistência ou precariedade do mútuo auxílio e troca de informações entre administrações tributárias municipais (decorrente, no mais das vezes, do próprio interesse do Município na “guerra fiscal”), o contribuinte conseguia se estabelecer, para fins tributários, em um determinado Município, onde alocava formalmente sua sede e administração, embora, na prática, prestasse seus serviços em outro município, simulando o local do estabelecimento prestador.

Com isso, conferia-se a esse contribuinte uma vantagem tributária, pois conseguia “escolher” a alíquota do ISS incidente sobre seus serviços, ao mesmo tempo em que se conferiam receitas ao Município em que formalmente estava estabelecido e cadastrado o prestador de serviço, onde se situava o pretense local da prestação do serviço e o imposto era recolhido. Tal conduta, entretanto, prejudicava o Município ao qual foi atribuído constitucionalmente o direito subjetivo de exigir o imposto sobre serviços, que tinha sua base tributária erodida, e também terceiros que, ao competirem com empresas que se valiam de tais práticas evasivas, se viam em desvantagem concorrencial, vez que as últimas contavam com um elemento artificial de competição, ferindo a livre concorrência⁴³⁴.

Assim, a exigência de cadastro destinado exclusivamente a não contribuintes, situados em outros Municípios, se justifica como norma antielisiva específica a coibir práticas evasivas de determinados prestadores de serviço, sem a qual não haveria como exercer efetiva atividade fiscalizadora. De fato, como o poder de fiscalização se restringe aos próprios limites do território do ente político ao qual pertence a Administração Tributária, caso a outra municipalidade envolvida não coopere ou autorize que o Município prejudicado exerça seu poder de fiscalização em seu território, não haverá meios de comprovação do real estabelecimento do contribuinte e da efetiva prestação do serviço, vez que não haveria jurisdição para efetuar a fiscalização em território de outro ente político.

⁴³³ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro – área de Direito Tributário – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008, p. 250.

⁴³⁴ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 361-362.

De toda sorte, não se deve olvidar que somente se permitirá, nesse intento, o emprego de presunções relativas. Como adverte LUCIANO AMARO, aquilo que o legislador não puder fazer diretamente, igualmente não o poderá fazer de modo indireto, mediante utilização das presunções ou ficções⁴³⁵. Logo, se o intuito da norma antielisiva é conferir meios de se verificar se determinado prestador de serviços é contribuinte do imposto ou não, os Municípios não poderão se valer desse instrumento como meio de, por meio de presunção absoluta ou ficção, tributar aquele que não é, de fato, contribuinte do ISS em seu território. Destarte, é imperioso reconhecer que, nos casos em que o prestador de serviço estiver munido de provas que comprovem não ser ele contribuinte de determinado Município, esse último não poderá exigir o tributo, apenas porque não foi realizado o cadastro específico para contribuintes de outros Municípios.

Por fim, como toda imposição de deveres instrumentais, a exigência de cadastro aos prestadores de serviços não contribuintes, situados em outros Municípios, submete-se ao limite material contido na regra do art. 113, §2º do CTN, isto é, deverá estar em plena aderência com o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, bem como deverá passar pelos exames da razoabilidade e da proporcionalidade.

Tais limitações serão analisadas, com maior detalhamento, no próximo capítulo. No entanto, o exame da necessidade, inerente à proporcionalidade, indica que uma norma antielisiva específica de tal teor só será proporcional, e, portanto, justificada, se não houver outros meios menos restritivos para que se atinja aquela mesma finalidade, com o mesmo grau de eficiência. Portanto, tal norma será necessária somente se não houver lei e convênio prevendo a mútua assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, nos termos do art. 199 do CTN, por meio da qual o Município poderá verificar a situação fática do prestador de serviço sem impor ônus ou custos de conformidade aos contribuintes. E como o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” não se confunde com “comodidade”⁴³⁶, a norma antielisiva somente se justificará enquanto, paralelamente, houver um esforço do ente que impôs o cadastro para celebrar tais convênios e possibilitar que os mesmos resultados sejam alcançados de forma a restringir com menor

⁴³⁵ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 301.

⁴³⁶ Ver *Capítulo V*, Subcapítulo 5.3.

intensidade direitos e garantias do contribuinte, sob pena de tal medida se mostrar supervenientemente desproporcional.

Também decorrente do exame da proporcionalidade, mas da exigência de proporcionalidade em sentido estrito, os ganhos com o combate à evasão fiscal, não em termos de arrecadação, mas da promoção da igualdade coletiva e da livre concorrência, devem superar as perdas decorrentes de sua aplicação, ou seja, eventual bitributação dos contribuintes, o que fere a capacidade contributiva do contribuinte; e elevação da complexidade legislativa e dos custos de conformidade, bem como os efeitos anti-isonômicos deles decorrentes.

Por fim, é bom recordar que tal cadastro haverá de ser gratuito, sob pena de implicar *violação* à livre iniciativa e à isonomia, já que poderia atuar como fator de desequilíbrio concorrencial entre empresas de grande e pequeno porte, já que essas últimas arcariam com um ônus proporcionalmente muito maior do que as primeiras e que, no mais das vezes, poderia ser o suficiente para incentivar o não exercício de suas atividades econômicas naquele Município.

Em suma: embora provoque efeitos extraterritoriais, a exigência de cadastro de prestadores de serviço de outros municípios não é por si inconstitucional, desde que se obedeçam aos limites ínsitos a qualquer imposição de deveres instrumentais, dentre eles, o exame da proporcionalidade.

4.3.4 SUJEIÇÃO ATIVA E PASSIVA NOS DEVERES INSTRUMENTAIS

A investigação do regime jurídico dos deveres instrumentais tributários impõe, também, perquirir os limites para a eleição dos sujeitos ativo e passivo que comporão a relação jurídica. No tocante ao primeiro, estamos convencidos de que qualquer órgão da Administração Pública poderá, dentro de seu campo de competência, instituir e exigir deveres instrumentais tributários, desde que tais deveres obedeçam aos limites já identificados e que tenham sido instituídos “no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos”.

Na prática, isso significa dizer que, além dos próprios entes federativos que possuam a competência tributária para instituir o tributo com o qual o dever instrumental se articulará,

qualquer órgão da Administração Pública, eleito pela lei como competente, poderá não apenas exigir, e assim configurar como sujeito ativo da relação jurídica, como igualmente instituir deveres instrumentais, por meio de lei ou de ato infralegal, o que será interessante principalmente nos casos de parafiscalidade.

Maior complexidade se apresenta, no entanto, na definição do sujeito passivo dessa relação. O Código Tributário Nacional trata da matéria de forma bastante ampla, prescrevendo, em seu art. 122, que “o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”. Como se vê, o legislador nacional optou por uma cláusula aberta e sem conceitos limitadores (como a exigência de “transcendência tributária” no direito espanhol) que, em princípio, poderia justificar a eleição de qualquer administrado para compor a relação jurídica.

Uma primeira aproximação com esse dispositivo nos permite elencar, como fez MAURÍCIO ZOCKUN, dois sujeitos passivos possíveis para o cumprimento dos deveres instrumentais, a partir do objeto da prestação: (i) tanto aquele sujeito que deve verter, em linguagem competente e credenciada pelo ordenamento jurídico, informações que digam respeito à arrecadação e à fiscalização (prestação de fazer), (ii) quanto aquele incumbido de suportar a atividade fiscalizatória da autoridade fiscal competente (prestação de não fazer)⁴³⁷. Dito de outro modo: poderá ser o sujeito passivo qualquer um que seja compelido a fornecer informações em linguagem competente (v.g.: documentos fiscais) ou suportar a fiscalização. A essa definição acrescenta ESTEVÃO HORVATH, ainda, o terceiro que é obrigado a reter e recolher o tributo devido pelo contribuinte (fonte) como categoria de sujeito passivo possível⁴³⁸, já que ele não se limita, apenas, a prestar informações ou a suportar a fiscalização.

No entanto, estamos convencidos de que o art. 122 do Código Tributário Nacional, embora ofereça uma redação bastante concisa, não pode ser considerado um “cheque em branco” para a eleição do sujeito passivo dos deveres instrumentais.

A intenção do legislador, como se verifica em diversos dispositivos do código tributário que versam sobre o tema, foi de conferir uma margem de liberdade ampla no que se

⁴³⁷ Cf. ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 136.

⁴³⁸ Cf. HORVATH, Estevão. Deveres instrumentais e seus limites. In BARRETO, Aires Fernandino e outros. *Interpretação e Estado de Direito: III Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 210.

refere a limitações formais. Ampla, porém não irrestrita. Novamente, o art. 113, § 2º do CTN oferece limites materiais relevantes: se o dever instrumental deve ser instituído “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, somente poderá ser exigido de particulares que tenham condições fáticas de auxiliar a fiscalização ou possibilitar o cumprimento da obrigação tributária.

Eis porque, nos deveres instrumentais que impliquem prestações positivas (v.g.: prestar informações), é necessário que seu sujeito passivo possua vinculação – direta ou indireta – com o fato gerador da obrigação tributária principal que se pretenda instrumentalizar. Inexistente o vínculo direto ou indireto com o fato jurídico tributário, não há autorização para a configuração do liame jurídico do dever instrumental. Não pode a Administração Tributária exigir de alguém que preste informações ou forneça documentos sobre algo de que não tem conhecimento⁴³⁹.

Entretanto, não é apenas a vinculação com o fato gerador da obrigação tributária principal o parâmetro relevante na escolha do sujeito que ocupará o polo passivo da relação jurídica do dever instrumental. É o mais importante, porém não o único. Haverá casos em que a Administração Tributária poderá requisitar informações de terceiros que, embora não sejam, de fato, responsáveis tributários ou contribuintes, possuam vinculação com o próprio contribuinte.

Como exemplo, podemos citar o Decreto nº 3.724/01, que prevê a possibilidade de a Receita Federal do Brasil solicitar informações de instituições financeiras, mediante Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), se consideradas indispensáveis (art. 2º, §5º e art. 3º) e quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa, desde que, antes, seja intimado o sujeito passivo para apresentação de informações sobre sua movimentação financeira (art. 4º, §2º), ressalvado o sigilo das informações obtidas.

Dessa forma, se a Receita Federal estiver investigando uma possível omissão de rendimentos, poderá exigir da instituição bancária informações sobre as movimentações

⁴³⁹ Cf. ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 141.

financeiras do contribuinte investigado, sem que a instituição tenha qualquer vínculo direto ou indireto com a ocorrência do suposto fato jurídico tributário do Imposto sobre a Renda.

Essa situação revela que há casos no ordenamento jurídico em que, valendo-se de seu poder geral de fiscalização (arts. 194 e seguintes do CTN), a Administração Tributária poderá exigir informações de terceiro que, apenas pela sua vinculação com o contribuinte, poderão colaborar de forma relevante com o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Essa hipótese, porém, de eleição do sujeito passivo de dever instrumental deve passar pelo crivo da razoabilidade e da proporcionalidade no caso concreto.

Logo se vê, pois, que não é livre a eleição do sujeito passivo dos deveres instrumentais, como em um primeiro momento poderia sugerir a literalidade do art. 122 do CTN. Exige-se que o sujeito passivo possua um vínculo direto ou indireto com o fato gerador da obrigação tributária principal ou com o próprio contribuinte. Demais disso, por força do art. 113, §2º do CTN, o administrado deverá ser apto a fornecer uma informação relevante à arrecadação ou fiscalização dos tributos, isto é, deverá buscar “elementos objetivos e materiais que possam influenciar na apuração do nascimento e do cumprimento de obrigações tributárias de Direito Tributário material”⁴⁴⁰, e não decorrer de mera comodidade da Administração. Até porque, como todo ato administrativo, a solicitação de informações a terceiros deve ser fundamentada, como forma de controle da atuação estatal⁴⁴¹, e o fundamento para a instituição de deveres instrumentais é o próprio “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Dentro dessa perspectiva é que se deve compreender o teor do art. 197 do Código Tributário Nacional⁴⁴², que prevê a obrigação de um rol exemplificativo de sujeitos que estão

⁴⁴⁰ Cf. ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 142.

⁴⁴¹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Princípio republicano e motivação dos atos administrativos em matéria tributária. In BOTALLO, Eduardo Domingos. *Direito tributário: homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 104-105.

⁴⁴² Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III - as empresas de administração de bens;

IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V - os inventariantes;

VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

obrigados a prestar informações de que disponham sobre os bens, negócios ou atividades de terceiros. O dispositivo vem a expressamente permitir que o Poder Público utilize o parâmetro “vinculação com o contribuinte” para a eleição do sujeito passivo dos deveres instrumentais. No entanto, prevê condições para sua utilização: (i) a necessidade de intimação escrita, que, a um só tempo, exigirá da autoridade administrativa que fundamente o seu pedido de informações e permitirá o questionamento da exigência por aquele sobre quem recairá o dever instrumental; e (ii) o respeito ao sigilo profissional.

Por fim, nos deveres instrumentais que impliquem prestações negativas (v.g.: suportar a fiscalização), o Poder Público é livre para escolher o sujeito passivo do dever instrumental, desde que justificadamente, e ele esteja situado no território dentro do qual exerça sua soberania. Contudo, ao se iniciar o procedimento de fiscalização e se constatar que o administrado não exerce qualquer atividade que possa ser tributada pelo ente político à qual pertença o órgão fiscalizador, seja pela inexistência de uma norma geral e abstrata emanada pelo Poder Público que institua o tributo que será instrumentalizado pelo cumprimento do dever instrumental ou, se existente tal norma, pela constatação da incompatibilidade da atividade exercida pelo administrado com a materialidade do tributo, a fiscalização deverá cessar imediatamente.

Em outras palavras, trata-se de matéria de prova a ser produzida por aquele que sofre a fiscalização. Se houver documentos aptos a comprovarem uma das duas hipóteses acima, para demonstrar a ausência de efetivo “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, naquela prestação de não fazer, a exigência do dever instrumental perderá sua justificação no caso concreto.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

CAPÍTULO V

O ART. 113, §2º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: CONTEÚDO E ALCANCE DO INTERESSE DA ARRECADAÇÃO OU DA FISCALIZAÇÃO DOS TRIBUTOS

5.1 A FORÇA DAS REGRAS

Ao prescrever uma determinada norma jurídica, o legislador está tomando uma decisão agora sobre o que será feito no futuro⁴⁴³. Ao regular as condutas intersubjetivas futuras, poderá o legislador trilhar dois caminhos: (i) utilizar-se de dicções principiológicas, abertas, com maior nível de abstração e amplitude, especificando as diretrizes genéricas do sistema jurídico; ou (ii) prescrever regras objetivas, mais precisas e fechadas. No último caso, poderá ainda conferir maior ou menor abertura (o que dependerá do grau de adaptabilidade desejado para aquela regra às situações futuras), caso utilize expressões mais vagas, ou poderá limitar a atuação do aplicador da lei ao se valer de expressões mais precisas, diminuindo o campo para discricionariedade.

Dessa maneira, a forma de positivação de uma norma jurídica, por meio de um princípio ou uma regra, não é irrelevante para a sua interpretação. A partir de sua estrutura normativa, é possível identificar uma tomada de decisão do legislador no sentido de delimitar mais precisamente a atuação de seu aplicador ou, reversamente, atribuir maior discricionariedade a este. A opção por uma regra exprime a sua vontade em limitar o espectro de atuação do aplicador do direito, ao mesmo tempo em que lhe confere poder. Não por outra razão que FREDERICK SCHAUER reconhece que as regras são instrumentos não apenas de poder, como também de controle⁴⁴⁴.

O legislador nacional, diferentemente do que ocorre em outros países, em que predominam cláusulas gerais genéricas ou amplamente permissivas, trilhou um caminho peculiar no tratamento conferido pelo regime jurídico dos deveres instrumentais, positivando no art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional regra específica, de caráter geral e

⁴⁴³ Cf. SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge (MA): Harvard University Press, 2012, p. 194.

⁴⁴⁴ Cf. SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon Law Series, 1991, p. 232.

materialmente limitadora, pela qual condiciona a instituição daqueles deveres ao “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. De fato, em outros ordenamentos jurídicos, quando existente uma cláusula geral, há apenas remissões genéricas à finalidade de “facilitar” ou “de possibilitar atos da administração tributária”, não se tendo notícia da utilização em ordenamentos alienígenas de expressão com a mesma carga semântica do signo “interesse”, denunciando, a nosso ver, que há de se conferir a devida relevância para a sua utilização.

Com efeito, não se trata de cláusula meramente expletiva, mas de verdadeira regra que estabelece um limite ao âmbito de liberdade da administração pública, para instituir deveres instrumentais. Dito de outro modo: não quis o legislador se valer de dicções principiológicas ou meramente institucionalizar a razão subjacente ensejadora da regra (como poderia ter feito se tivesse previsto texto com redação semelhante a “os contribuintes deverão auxiliar a administração tributária”), nem se valer de expressões demasiadamente fluidas e abertas (“facilitar a arrecadação ou a fiscalização”), mas optou por traçar contornos mais precisos aos limites ao poder conferido à Administração Tributária para impor deveres instrumentais.

Trata-se, pois, de garantia dos administrados e verdadeira limitação à Administração. Eis a razão pela qual o “interesse da arrecadação e da fiscalização” não pode, dentro de um Estado Democrático de Direito, servir como subterfúgio, para que o Poder Público justifique toda e qualquer imposição de deveres que, direta ou indiretamente, possam “interessar” (no sentido coloquial do termo) à arrecadação ou à fiscalização de qualquer ente político.

Tal interpretação implicaria desnaturar uma regra instituída pelo legislador nacional ao poder de instituir deveres instrumentais após o sopesamento de importantes princípios constitucionais: de um lado, livre concorrência, praticabilidade e eficiência da Administração Pública; do outro, liberdade, igualdade individual e livre-iniciativa dos administrados. Em rigor, tal regra sequer precisaria estar expressa em um sistema jurídico em que se garanta ampla proteção aos direitos fundamentais de seus cidadãos, de tal sorte que toda intervenção estatal na esfera de tais direitos deve ser fundamentada e proporcional. Se o legislador complementar não precisaria fazê-lo, em razão da própria coerência do sistema jurídico, mas optou por assim proceder, cumpre compreender as consequências de sua instituição.

Embora perquirições sobre seu conteúdo normativo sejam objeto do próximo subcapítulo, no momento é importante enfatizar que a opção do Código Tributário Nacional em positivar, por meio de norma geral de direito tributário, uma regra geral de limitação ao

poder de instituir e exigir deveres instrumentais foi bastante feliz, uma vez que, assim procedendo, logrou êxito em conceder às administrações dos vários entes federativos uma margem de discricionariedade necessária ao bom desempenho da atividade fiscal, ao mesmo tempo que limitou substancialmente esse poder, ao legitimar somente os deveres impostos aptos a realizar a finalidade positivada.

5.2 CONTEÚDO NORMATIVO

A regra contida no art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional, pela qual os deveres instrumentais deverão ser instituídos e exigidos no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, é o núcleo semântico do regime jurídico a que se submetem os deveres instrumentais, exercendo relevantes funções na sua conformação.

Em nosso entendimento, o “interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos” é conceito delimitador eleito pelo legislador positivo, como um contrapeso a uma ampla margem de discricionariedade formal que concedeu à Administração Pública para exigir deveres instrumentais, ao lado, naturalmente, de alguns relevantes princípios constitucionais, informadores de tal regime, tais quais aqueles já analisados no *Capítulo IV*.

O §2º do art. 113 do CTN confere, de um lado, maior flexibilidade à Administração Pública, permitindo que normas infralegais veiculem deveres instrumentais na forma em que mais conveniente for para racionalizar a fiscalização tributária, evitando uma delimitação e maior enrijecimento, já em sede de norma geral, sobre quais deveres podem ser exigidos, sob quais condições e a partir de quais instrumentos normativos podem ser introduzidos no ordenamento. Diferentemente de outros sistemas (como o alemão), há uma margem relativamente ampla em relação aos sujeitos, que poderão ser compelidos a realizar as condutas exigidas pelo Poder Público no direito brasileiro.

Toda essa margem de discricionariedade conferida pelo legislador nacional possui, como contrapeso, uma única, mas rigorosa limitação de natureza material: os deveres instrumentais devem ser instituídos de tal modo que sejam aptos a atender a finalidade normativa de sua imposição, ou seja, o “interesse da arrecadação e da fiscalização dos

tributos”. Desde que aptos para atender tal finalidade, pode o Poder Público se valer das prerrogativas que recebeu nesta matéria.

Ignorar seu conteúdo limitador equivale a retirar o principal freio à atividade estatal, de modo que restariam apenas as amplas prerrogativas conferidas pelo Código Tributário Nacional, que passariam a poder ser exercidas sem qualquer freio ou amarra, transformando discricionariedade em arbitrariedade.

No entanto, esse enunciado tem merecido pouca atenção pela doutrina especializada. Em consequência disso, a imposição de deveres instrumentais tem sido exercida de forma arbitrária pela Administração Tributária e, não raras vezes, recebendo a chancela do Poder Judiciário⁴⁴⁵. Consciente da ausência de freios à atividade estatal, mas sem se atentar para o critério limitador eleito pelo legislador nacional, parcela da doutrina buscou sustentar, a partir de uma interpretação ampliativa do art. 5, inc. II da CF, que apenas atos normativos com força de lei poderiam veicular deveres instrumentais, como forma de frear abusos frequentemente cometidos por atos infralegais. Tal posicionamento, por ir de encontro ao previsto pelo Código Tributário Nacional, não foi acolhido pela jurisprudência⁴⁴⁶.

A nosso ver, a eficácia limitadora dessa tese merece ser questionada, quando se constata que a imposição de sanção pelo descumprimento de deveres instrumentais, posto que prevista necessariamente em lei (art. 97 do CTN), no mais das vezes são irrazoáveis e desproporcionais, exatamente por não existir uma exata compreensão de seus limites materiais. Ademais, nada impediria que normas jurídicas de idêntico teor àquelas previstas em portarias, decretos, etc. fossem previstas em leis, como forma de “sanar” irregularidades e perpetrar as exigências abusivas do fisco. Trata-se de um limite que, caso houvesse sido

⁴⁴⁵ Cite-se o julgamento do RMS 27.107, em que os Ministros do Superior Tribunal de Justiça reconheceram a legalidade de dever instrumental que, sob o pretexto de regulamentar as condições para gozo de regime especial de exportação, violou a livre-iniciativa, ao impor condições que não guardavam relação com o “interesse da fiscalização”, mas unicamente ao interesse da Administração Tributária (quantidade mínima de operações no mercado interno para gozar da imunidade das exportações).

⁴⁴⁶ Nesse sentido, o voto do Min. Luiz Fux no julgamento do Recurso Especial nº 724.779/RJ é elucidativo: “É cediço que, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, em torno das relações jurídico-tributárias relacionadas ao tributo em si, exsurtem outras, de conteúdo extra-patrimonial, consubstanciadas em um dever de fazer, não-fazer ou tolerar. São os denominados deveres instrumentais ou obrigações acessórias, inerentes à regulamentação das questões operacionais relativas à tributação, razão pela qual sua regulação foi legada à legislação tributária em sentido lato, podendo ser disciplinados por meio de decretos e de normas complementares, sempre vinculados à lei da qual dependem”. Cf. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 724.779/RJ. 1ª Turma. Relator Ministro Luiz Fux. J. 12.06.2006. DJ 20.11.2006.

adotado pelo legislador nacional, representaria um obstáculo que não seria, por si, suficiente para impedir abusos na imposição de deveres instrumentais.

Parece-nos que mais importante do que genericamente reduzir as opções de atos normativos em que se poderão veicular deveres instrumentais (limites formais) é a investigação de um limite material positivado, que não apenas é mais viável (pois não confronta o texto do direito posto), como normativamente mais efetivo (veiculador de limite mais forte), permitindo, outrossim, que o aplicador da lei tenha conhecimento das balizas que deverá seguir para exercer o seu controle perante um caso concreto.

Como se vê, não pode o “interesse da arrecadação e da fiscalização”, dentro de um Estado Democrático de Direito, servir como um “cheque em branco” a justificar toda e qualquer imposição de deveres instrumentais que, de alguma forma, ainda que por via oblíqua, possa interessar à arrecadação ou à fiscalização, por mais legítimos e nobres que sejam a sua motivação.

Tal interpretação daria azo para que se atentasse contra diversos direitos fundamentais do contribuinte, notadamente a liberdade e a livre iniciativa, bem como a isonomia, em razão dos efeitos regressivos da imposição desmedida de deveres instrumentais. Seria conferir poderes demasiadamente amplos ao Poder Público (porquanto se retira indiretamente o seu contrapeso), permitindo que, sob a justificativa de se combater a evasão fiscal e de se assegurar a justa repartição da carga tributária entre os contribuintes e sua arrecadação, possa a Administração Pública justificar qualquer dever instituído.

A esse propósito, são pertinentes as lições de LUÍS EDUARDO SCHOUERI:

“Ora, se é certo que a arrecadação e o combate à evasão fiscal são objetivos legítimos a serem perseguidos pelo Estado, também está claro que a arrecadação não pode ser obtida a qualquer custo, em detrimento de princípios e garantias constitucionais dos contribuintes”⁴⁴⁷.

Evidentemente, como qualquer atuação estatal, a instituição de deveres instrumentais restringirá, em menor ou maior grau, direitos fundamentais do contribuinte. Tal fato, por si só, não implicaria a sua imediata inconstitucionalidade, desde que tais restrições se justifiquem mediante o caso concreto. Por essa razão é que se mostra fundamental a compreensão do

⁴⁴⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In FERREIRA NETO, Arthur M.; MICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária*. São Paulo: IOB, 2010, p. 525.

conteúdo e funcionalidade de uma regra, instituída pelo legislador complementar no Código Tributário Nacional (e, portanto, veiculada por lei nacional⁴⁴⁸), precisando justamente o critério pelo qual se identificará quais as hipóteses em que as referidas restrições a direitos fundamentais dos administrados não configurarão *violações* àqueles direitos.

Portanto, de acordo com a regra do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional, deveres instrumentais serão legítimos somente se atenderem ao “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Em outras palavras, a racionalização e otimização da administração tributária é uma finalidade legítima que deve ser buscada pelo Poder Público, ainda que implique restrições a direitos dos contribuintes. *Restrições* (e não *violações*) são aceitáveis se forem necessárias para manter a eficiência do controle fiscal⁴⁴⁹. Não obstante, a busca por maior eficiência da arrecadação e da fiscalização dos tributos deve obedecer às balizas constitucionais e às regras positivadas em normas gerais de direito tributário que impõem freios à atividade estatal.

Em súmula: a identificação dos limites positivados pelo próprio legislador complementar fornece importantes subsídios aos administrados, para se protegerem de abusos e exigências indevidas de deveres instrumentais pelo Poder Público. E a chave para isso reside na identificação do que consiste o “interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo”.

Eis no que envidaremos esforços a seguir.

5.3 INTERESSE DA ARRECADAÇÃO OU DA FISCALIZAÇÃO DOS TRIBUTOS

Pouca atenção tem recebido o enunciado do art. 113, § 2º do CTN no que se refere à identificação do conteúdo normativo do “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. E em virtude da falta de maiores reflexões sobre o tema, abriu-se espaço para que a Administração Pública o utilize da forma que mais lhe for conveniente, ainda que distorcendo, a nosso ver, o seu conteúdo.

Daí exsurge a importância de se investigar seu conteúdo e alcance. Sem o devido estudo, há o risco (que cada vez mais tem se concretizado) de se transformar uma regra que foi

⁴⁴⁸ Por todos, cf. BORGES, José Souto Maior. Hierarquia e sintaxe constitucional da lei complementar tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 150. São Paulo: Dialética, 2008, p. 67.

⁴⁴⁹ Cf. SALDANHA SANCHES, J. L. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manoel dos Santos, 2010, p. 57.

introduzida para limitar a liberdade de atuação do Poder Público, dentro de seu exercício do poder de império, naquilo que justamente ela deveria combater. Isto é, transforma-se a regra, originalmente criada com forte vocação limitadora, num poderoso instrumento capaz de justificar qualquer imposição estatal.

Diante disso, a significação da expressão “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” deve ser construída dentro do contexto em que foi inserida: como um contrapeso à ampla discricionariedade conferida pelo legislador à Administração Tributária, em relação aos aspectos formais para a instituição de deveres instrumentais, impondo verdadeira limitação material para a exigência daqueles deveres.

Em síntese, o art. 113, § 2º do CTN precisa o fundamento jurídico positivado dos deveres instrumentais tributários, pelo qual é possível verificar o atendimento dos pressupostos e limites para o exercício da competência impositiva de tais deveres, explicitando as hipóteses em que é permitida a intervenção do Estado sobre o âmbito de proteção da liberdade e da livre iniciativa, quais sejam: quando estritamente necessária para assegurar o cumprimento da obrigação tributária ou atestar a sua não inexigibilidade, em razão de imunidade, isenção ou não incidência.

O conteúdo da norma jurídica que veicule tais deveres deverá guardar relação (pertinência) com a finalidade que a lei assinalou como própria, isto é, o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Logo, apenas os deveres instrumentais que corresponderem a medidas idôneas à consecução de sua finalidade é que se justificarão perante o ordenamento jurídico brasileiro. Por tal razão, pode-se afirmar que o “interesse da arrecadação ou da fiscalização” secciona as hipóteses em que a instituição e/ou exigência de dever instrumental está em conformidade com os ditames legais.

Por fim, não há de se olvidar que não basta a mera constatação da pertinencialidade com a finalidade positivada para se justificar, de forma automática e infalível, qualquer dever instrumental que seja apto a promovê-la, em alguma intensidade. É necessário, ainda, que haja proporcionalidade entre os efeitos gerados a partir da finalidade última buscada pela medida estatal e as restrições a direitos fundamentais que sejam inerentes à escolha do meio⁴⁵⁰.

⁴⁵⁰ Como ensina Bandeira de Mello, é na causa que se examina a proporcionalidade do ato administrativo. Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 27ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 409.

Em linhas gerais, esse é o conteúdo da regra do art. 113, § 2º do CTN: trata-se do fundamento, fim e limite dos deveres instrumentais. Neste estudo, optou-se por separar didaticamente as três funções que exerce (justificadora, delimitadora e controladora), no intento de permitir uma maior aproximação do objeto de estudo.

5.3.1 “INTERESSE”: ACEPÇÕES E ALCANCE SEMÂNTICO

Perquirir sobre o alcance semântico dos signos utilizados no art. 113, § 2º do CTN apresenta-se necessário para a investigação dos limites impositivos aos deveres instrumentais em nosso sistema tributário.

Especificamente em relação ao signo “interesse”, sua delimitação é fundamental. Como se sustentou no *Capítulo III*, em nenhum dos ordenamentos jurídicos investigados foi utilizada expressão semelhante para disciplinar, em caráter geral, o poder da Administração Pública para impor deveres instrumentais, o que denuncia a sua importância, já que se trata de resultado da tomada de posição do legislador nacional que, caso quisesse simplesmente fornecer amplos poderes ao Poder Público, poderia ter se valido de construções semelhantes às encontradas alhures. Exemplos não faltam.

Resumidamente, dois caminhos podem ser trilhados pelo intérprete: (i) ou se interpreta o signo “interesse” em seu significado comum, coloquial, permitindo que todo dever instrumental que seja “importante, útil ou vantajoso”⁴⁵¹ à arrecadação ou à fiscalização tributária se justifique perante o ordenamento jurídico; (ii) ou se constrói o seu significado técnico-jurídico, sistemática e restritivamente, em plena consonância com o texto normativo e seu contexto limitador. Nesse sentido, PAULO AYRES BARRETO, referindo-se às lições de RICCARDO GUASTINI, ensina que “significações específicas no discurso jurídico devem ser obtidas a partir dos textos normativos ou do uso dos juristas, e não dos dicionários”⁴⁵².

O primeiro caminho implicaria retirar qualquer peso à tomada do legislador nacional e conferir amplos poderes à Administração Tributária. Teria o legislador complementar não

⁴⁵¹ Cf. HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1633.

⁴⁵² Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro – área de Direito Tributário – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008, p. 76.

prescrito nenhum limite à imposição de deveres instrumentais, diferentemente do que fez em relação a todos os demais temas em matéria tributária? A utilização do termo “interesse” teria sido acidental? Parece-nos que as respostas dessas indagações haverão de ser negativas.

Exemplo emblemático que denuncia a discrepância entre a significação atribuída ao signo “interesse” pelos contribuintes e pela Administração Tributária, e que será melhor estudado no *Capítulo VII* deste estudo, é a indagação, dentro do contexto de informatização fiscal, se o “interesse” se confunde, em alguma medida, com “comodidade”? A pergunta, embora num primeiro momento inusitada, vem a questionar se é justificada a imposição de dever instrumental para que se obtenha uma informação do qual o Poder Público já tenha posse ou possa ser facilmente obtida pelo intercâmbio de informações, em razão de leis e convênios celebrados entre entes tributantes.

Optando-se pelo primeiro caminho, não haverá distinção entre “interesse” e “comodidade”, porquanto qualquer informação poderá ser útil (geradora de benefícios), em alguma medida, para a fiscalização. Dentro dessa perspectiva, poderá a Administração Tributária solicitar tantas vezes uma mesma informação quanto julgar necessário, bem como sob as mais diversas formas (planilhas, modelos de documento, etc.) que desejar. Poderia se argumentar que tais exigências não seriam possíveis em nosso sistema, uma vez que contrariam o Princípio da Eficiência. O raciocínio não resiste, contudo, ao fato de que o Princípio da Eficiência, posto que relevante vetor da atividade estatal, é dirigido aos Poderes Legislativo e Executivo, não cabendo, via de regra, ao Poder Judiciário intervir na política fiscal adotada, salvo se de sua adoção resultar distorções sistêmicas e *violações* a direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

Outrossim, o controle concreto dos atos do Poder Público pelo Poder Judiciário, mesmo podendo afastar a aplicação de medidas que *violem* o Princípio da Eficiência, não legitima que o Poder Judiciário atue diretamente na política fiscal do Estado, determinando as balizas a serem seguidas pelos demais Poderes, ainda que, em seu entendimento, sejam elas as mais eficientes. Considerando que os custos iniciais, para que o contribuinte consiga cumprir suas obrigações tributárias (*commencement costs*), impactam desproporcional e significativamente os contribuintes, principalmente aquelas de menor porte, o efeito “corretor” do Poder Judiciário não possui o condão de reverter ou até mesmo impedir os danosos efeitos econômicos e jurídicos de imposições desmedidas de deveres instrumentais tributários.

De outro lado, adotando-se o segundo caminho, que a nosso ver é mais consistente com o ordenamento jurídico, deverá o intérprete enfrentar a seguinte questão: no que consiste o “interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos”?

Com efeito, não é tarefa simples definir o conceito de “interesse” utilizado pelo art. 113, §2º do CTN. Como se manifesta HUMBERTO ÁVILA: “há muitas dificuldades para a determinação do significado de *interesse*: ele representa, antes de tudo, um fenômeno psíquico, cuja descrição deve ser necessariamente feita com referência ao ordenamento jurídico”⁴⁵³. A interpretação do vocábulo “interesse”, em virtude de sua potencial amplitude semântica, deve primeiro observar o contexto no qual ele foi empregado, atentando-se para seu complemento “da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, buscando-se extrair daí o sentido técnico-jurídico.

Com efeito, estamos convencidos de que se deve investigar qual seria esse significado, dentro do contexto normativo em que foi positivado, isto é, dentro de sua posição como contrapeso a uma margem ampla de discricionariedade da Administração Pública para impor deveres instrumentais.

Um paralelo com a noção de interesse público pode ser útil neste mister. Consoante ensina CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, a noção de interesse público não deve incidir no equívoco de supor que ele seja sinônimo do interesse do Estado, isto é, da entidade que representa o todo, mas antes à dimensão pública dos interesses individuais, ou seja, do “plexo dos interesses dos indivíduos enquanto partícipes da Sociedade”. Não existe uma necessária coincidência entre interesse público e interesse do Estado⁴⁵⁴.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado em relação ao “interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos”. Não deve ser entendido como tão somente o interesse subjetivo da Administração Tributária, sendo eventual convergência de interesses possível e até mesmo positiva, mas meramente accidental. A expressão faz referência, inclusive, ao interesse da coletividade na arrecadação e na fiscalização de tributos, isto é, no interesse coletivo em ver o bom funcionamento do sistema tributário, permitindo que todos financiem as atividades

⁴⁵³ Cf. ÁVILA, Humberto. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 24. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 176.

⁴⁵⁴ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 27ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 65.

estatais e com ela colaborem, na medida de sua capacidade econômica e retirando-lhes o mínimo possível de recursos.

Nesse passo, o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” não se confunde com o interesse subjetivo da Administração Tributária ou do Poder Público, mas pressupõe a convergência do interesse do Estado em assegurar o cumprimento das obrigações tributárias, garantindo-lhes meios financeiros para custear as suas finalidades; o interesse da coletividade no bom funcionamento de um sistema tributário justo e eficiente, que distribua equitativamente a carga tributária entre todos sob o menor custo possível; e o interesse do próprio contribuinte de ser tributado em consideração à sua capacidade contributiva ou segundo outros critérios de igualdade aplicáveis, relevantes para o tributo cobrado.

Há autores que se posicionam no sentido de traduzir o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” numa “utilidade em prol da arrecadação ou da fiscalização de tributos”, justificando a imposição de deveres instrumentais sempre que eles sejam motivados por um benefício efetivo para a atividade de fiscalização tributária⁴⁵⁵. Nesse sentido, sustenta PAULO DE BARROS CARVALHO que:

“Logo, existe, sim, um limite à liberdade e instituir liames impositivos de um fazer ou não fazer. E esse limite está enunciado, de modo expreso, no art. 113, §2º, do CTN, ao referir as prestações positivas e negativas como imposições previstas *no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*. Se o dever instrumental não produz qualquer benefício para a Administração Tributária, inexistente motivo que autorize a sua exigência”⁴⁵⁶.

Tal posição parece confundir o interesse da Administração Tributária com o “interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos” que, como se sustentou acima, não são idênticos. Aquele até pode compor o último em muitos casos, todavia, nem sempre ambos convergirão. A mera constatação de um benefício (facilitação do conhecimento ou controle do cumprimento de uma obrigação tributária) não justifica a imposição de deveres instrumentais. Entendimento contrário significaria consentir que quem dirá, ao final, se a exigência de um

⁴⁵⁵ Cf. MIGUEL, Luciano Garcia. O ICMS e os deveres instrumentais. In PARISI, Fernanda Drummond [et al] (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza*. Volume 2. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 397-400.

⁴⁵⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Parecer inédito*. São Paulo, 26.8.2010, p. 59, *apud*, MIGUEL, Luciano Garcia. O ICMS e os deveres instrumentais. In PARISI, Fernanda Drummond [et al] (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza*. Volume 2. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 399.

dever instrumental é legítimo é a própria Administração Tributária, e não a lei, bastando que ela simplesmente identifique naquela imposição um benefício para si. Dentro dessa linha de pensamento, constatando-se tal benefício, nem mesmo o próprio Poder Judiciário poderia afastar aquela exigência, pois estaria em conformidade com o conteúdo normativo (atribuído por essa corrente, diga-se) do art. 113, §2º do CTN.

É que, dentro da perspectiva da Administração Tributária, todo cumprimento de dever instrumental traz algum benefício ou utilidade para a fiscalização tributária, seja com uma nova informação, seja com a confirmação ou ratificação de uma informação já fornecida, quando prestadas mais de uma vez, ou com o seu fornecimento dentro de um *layout* (ainda) mais específico que melhor agrade a Administração, dentro da subjetividade da autoridade fazendária responsável. Com isso, abre-se espaço para abusos e duplicidades de prestações (por exemplo: exigência de informações especificadas em planilha de *excel*, com colunas específicas), gerando complexidade desnecessária e distorções sistêmicas.

Não é demais lembrar, ainda, que o legislador brasileiro não definiu, como em outros ordenamentos jurídicos (v.g. Argentina), que deveres instrumentais se preordenam a “facilitar” a arrecadação e a fiscalização tributária. Não parece, destarte, que o legislador nacional se contentou apenas com a constatação de algum benefício à Administração Tributária.

Nesse sentido, outro paralelo com o Direito Administrativo se torna interessante, devendo-se afastar a definição “nominalista” de interesse público, segundo o qual esse interesse seria aquilo que a lei ou a Administração disser que seja⁴⁵⁷. Em relação aos deveres instrumentais, também o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” não é aquilo que a Administração Tributária disser, mas o que efetivamente está positivado no Código Tributário Nacional, por meio de norma geral de Direito Tributário. Portanto, a ideia de benefício novamente passa a ser contestável, pois, ao condicionar a exigência de deveres instrumentais à existência de um benefício à Administração Tributária – e, sendo ela a beneficiária que irá indicar quando há ou não tal benefício –, implicar-se-ia admitir, em última análise, que a própria Administração dirá o que configura ou não referido interesse.

Estamos convencidos, pois, de que sua interpretação deve ser feita de forma restrita, sob pena de aviltar o limite buscado pelo o legislador nacional. Assiste razão a LUÍS EDUARDO

⁴⁵⁷ Cf. SILVA, Virgílio Afonso. Na encruzilhada liberdade-autoridade: a tensão entre direitos fundamentais e interesses coletivos. In ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de [et al] (Coord.). *Direito público em evolução: estudo em homenagem à professora Odete Medauar*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013, p. 738.

SCHOUERI, ao aduzir que somente se verifica o “interesse da arrecadação ou da fiscalização” na medida em que os deveres instrumentais se revelem necessários (imprescindíveis) para assegurar o cumprimento da obrigação tributária principal⁴⁵⁸ ou, complementamos, atestar a inexistência do tributo nos casos de imunidade, isenção e não incidência.

Em outras palavras, trata o referido dispositivo de uma verdadeira garantia do contribuinte, e não de um “cheque em branco” concedido ao fisco, que poderá utilizá-lo sempre que desejar impor deveres aos administrados. Eis porque o Poder Público não pode solicitar informações que já detenha ou que poderiam ser obtidas de outras formas menos onerosas ao administrado, apenas por “comodidade”, tendo em vista que não são *imprescindíveis*, mas, no máximo, estariam dentro do interesse subjetivo da própria Administração, figura completamente distinta do “interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos”, que envolve também o interesse da coletividade e do próprio administrado na arrecadação e na fiscalização tributária.

Exemplo ilustrativo do que se expôs até o momento se extrai da análise dos deveres instrumentais instituídos na legislação do Imposto sobre a Renda, necessários para que as empresas tenham condições de apurar o “lucro real”, a partir da Lei nº 11.638/07, que buscou aproximar as demonstrações contábeis brasileiras aos padrões internacionais.

Em estudo erudito sobre o tema, LUÍS EDUARDO SCHOUERI afasta o mito de que a apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica pela sistemática do lucro real permite alcançar a “verdadeira renda” do contribuinte, sendo, antes, apenas mais uma aproximação possível do lucro efetivo do contribuinte, construído a partir de convenções contábeis e fiscais em nome da praticabilidade, mas que não será “científica e incontestavelmente o lucro efetivamente auferido”⁴⁵⁹.

Nesse passo, a determinação do “lucro real” decorre da prévia apuração do lucro líquido contábil, calculado de acordo com as regras da Contabilidade, sofrendo posteriormente ajustes indicados pela legislação tributária⁴⁶⁰. RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA se refere a esse

⁴⁵⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 498.

⁴⁵⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 258-259.

⁴⁶⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 254.

processo como uma “depuração”, em que são retiradas do lucro líquido contábil as “substâncias indesejadas” para a finalidade de se apurar o lucro sujeito às incidências tributárias, advertindo que a depuração não afirma a existência de vícios no lucro contábil, mas que aquilo que é bom (puro) para a contabilidade não o é necessariamente para a determinação das obrigações tributárias, se em desconformidade com as diretrizes do sistema tributário constitucional⁴⁶¹.

O que é importante salientar, neste ponto, é que o procedimento de “depuração” do lucro contábil não seria possível se não fosse o cumprimento de diversos deveres instrumentais pelo contribuinte (escrituração de diversos livros, guarda de inúmeros documentos que comprovem as despesas realizadas, etc.). De fato, a realização de ajustes no lucro contábil e a escrituração de livros fiscais, bem como especificamente a entrega de informações pelo Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont), posto que custosos, são deveres instrumentais necessários (imprescindíveis), para que o contribuinte, partindo do lucro obtido pelos critérios e regras próprios da Contabilidade (que possui uma “lente própria” para analisar os eventos do mundo fenomênico e possui como escopo principal prever o fluxo financeiro futuro das empresas⁴⁶²), determine o seu lucro tributável, em consonância com o objetivismo exigido pelo sistema tributário na eleição das materialidades de suas regras-matrizes de incidência, obedecendo-se, inclusive, a diversos princípios constitucionais, como a legalidade e a capacidade contributiva.

Não apenas permitem que a autoridade fiscal possa verificar o efetivo cumprimento da obrigação tributária e da conformação de sua base de cálculo, como promovem o interesse coletivo na operacionalização do sistema tributário, de modo a permitir que o Estado disponha dos recursos necessários para realizar suas atividades de fiscalização, com maior eficiência e menor onerosidade aos contribuintes, bem como o interesse do próprio contribuinte de ser tributado em estrita consonância com a sua capacidade contributiva, oferecendo-lhe a oportunidade de demonstrar que o montante pago realmente condiz com a sua renda auferida.

⁴⁶¹ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Depurações do lucro contábil para determinação do lucro tributável. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 5º Volume. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 359-360.

⁴⁶² Cf. LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O Direito Contábil. Fundamentos conceituais. Aspectos da experiência brasileira e implicações. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. (Org.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Editora Dialética, 2010, p. 59.

O mesmo, contudo, não se pode dizer da tentativa do Poder Executivo de tornar obrigatória, ao lado de uma escrituração societária, uma escrituração contábil fiscal pela Instrução Normativa RFB nº 1.397/13⁴⁶³. A imposição desse novo dever instrumental, embora num primeiro momento pudesse se justificar em razão da enorme divergência entre as normas contábeis e as tributárias, encontraria óbices justamente no “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Se, de um lado, seja inegável que tal medida proporciona um benefício à Administração Tributária, de outro, não são atendidos aqui nem o interesse coletivo, pois não haveria expressivas melhoras ao funcionamento do sistema tributário que justificasse a complexidade e regressividade que a medida estatal (nova escrituração) implicaria, e nem o interesse individual do administrado, que seria obrigado a arcar com elevadíssimos custos de conformidade que poderiam (e deveriam) ser evitados, já que, com outro dever instrumental muito menos oneroso (FCont), se obtém resultados igualmente precisos e satisfatórios.

Tal proposta não é nova e nem exclusiva de nosso país. Notícia LUÍS EDUARDO SCHOUERI que na Alemanha já se cogitou em se exigir o levantamento de dois balanços: um contábil e outro tributário. Naquele país, tal proposta, embora teoricamente mais adequada, não foi acatada por implicar ônus demasiado e desnecessário ao contribuinte, principalmente ao se verificar que ambas as contabilidades seriam em grande parte idênticas. Optou-se, então, por aproveitar o balanço para efeitos comerciais, adaptando-o para efeitos tributários⁴⁶⁴.

Destaque-se, por oportuno, que não há no ordenamento jurídico alemão, como já se mencionou, uma limitação forte de cunho material ao disciplinar os deveres instrumentais, assim como há no sistema tributário brasileiro. A possibilidade de se exigirem dois balanços não parece afrontar a disciplina do *Abgabenordnung*, principalmente os §§ 145 e 146, que regulam os deveres de escrituração. Mesmo assim, entendeu aquele país que os benefícios de uma contabilidade fiscal não compensariam a maior complexidade e aumento dos custos de conformidade que seriam gerados.

⁴⁶³ Em seu art. 3º, a referida Instrução Normativa previu que “a pessoa jurídica deverá manter escrituração contábil fiscal para fins do disposto no art. 2º [neutralidade tributária dos novos padrões contábeis]”, que deverá ser composta “de contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, considerando os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, vigentes em 31 de dezembro de 2007”.

⁴⁶⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 254.

O exemplo permite que se evidencie que, em nosso sistema tributário, o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” é a pedra-de-toque na disciplina dos deveres instrumentais tributários.

E se assim é, caso seja verdadeiro que tais deveres possam ser significativamente custosos aos administrados e, mesmo assim, *imprescindíveis* para o cumprimento de uma obrigação tributária (como filtro de transição entre a Contabilidade e o Direito, ciências com finalidades, “lentes” e linguagens próprias) e, portanto, *justificados*; também é correto afirmar que nem toda imposição de deveres instrumentais que propicie um benefício, vantagem ou utilidade à Administração Tributária o será dentro do sistema tributário brasileiro.

Portanto, não basta o interesse da própria Administração Tributária, mas – vale repetir – é necessário que aquele dever esteja em plena conformidade com o interesse coletivo no bom funcionamento do sistema tributário (repugnando-se complexidades desnecessárias e outras distorções sistêmicas que a imposição desmedida de deveres instrumentais possa causar), bem como do próprio administrado (que deve contribuir com os gastos sociais, na medida de sua capacidade contributiva e com o menor nível de sacrifício possível).

Entendido, em linhas gerais, o sentido e alcance da expressão “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, cuja institucionalização, frise-se, não conta com hipóteses análogas no direito estrangeiro, o momento é oportuno para aprofundarmos a investigação sobre a forma pela qual a regra do art. 113, §2º do CTN atua sobre o poder para instituir deveres instrumentais. Nesse passo, a separação, ainda que meramente didática, das principais funções que essa regra exerce, limitando o exercício do poder de império estatal sobre os administrados, mostra-se interessante ferramenta para sua compreensão.

5.3.2 FUNÇÃO JUSTIFICADORA

Os deveres instrumentais não são fins em si mesmos, mas veros meios (instrumentos) para se assegurar o bom funcionamento do sistema tributário. Não basta que o contribuinte pague o tributo devido: com o crescimento do fenômeno da privatização da gestão tributária e dos tributos sujeitos ao “autolancamento”⁴⁶⁵, cada vez mais é necessário que a administração

⁴⁶⁵ Consoante as lições de Estevão Horvath, o “autolancamento” é o conjunto de operações realizadas pelo particular, em cumprimento de um dever legal, que tenham por objeto tanto a qualificação dos fatos quanto a

tributária disponha de meios para controlar a atividade do particular e fiscalizar o cumprimento da legislação tributária. Nesse contexto é que devem ser entendidos os deveres instrumentais: seu propósito é possibilitar a atividade fiscalizatória, seja pelo impedimento legal de óbices à sua atuação, quando necessária, seja pela exigência de informações acerca das atividades dos contribuintes.

Em nosso direito posto, o legislador tributário houve por bem positivar, em sede de norma geral, a justificação dos deveres instrumentais, pela qual se legitimarão as exigências de condutas positivas ou negativas aos administrados. Nesse contexto, esclarece o art. 113, §2º do CTN que deveres instrumentais tributários poderão ser exigidos, desde que preordenados a satisfazer o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Em outras palavras: as prestações positivas ou negativas exigidas aos administrados, objetos dos deveres instrumentais, atuam como instrumentos de concretização de uma finalidade específica e positivada no Código Tributário Nacional.

A toda evidência, sobressai nesse dispositivo o caráter instrumental daqueles deveres e sua função de possibilitar e assegurar o fiel cumprimento da obrigação tributária principal⁴⁶⁶.

Sobre o assunto, o magistério de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. é incisivo ao discorrer sobre a instrumentalidade de tais deveres, evidenciando seu aspecto finalístico:

“Sua acessoriedade não tem, como à primeira vista poderia parecer, o sentido de ligação a uma *específica* obrigação principal, da qual dependa. Na verdade, ela subsiste ainda quando o principal (à qual se liga ou parece ligar-se) seja inexistente em face de alguma imunidade, isenção ou não incidência. A marca da sua acessoriedade está, antes, na instrumentalidade para controle de cumprimento, sendo, pois, uma imposição de fazer ou não fazer de caráter finalístico. E, em face desse caráter, sujeita-se à relação meio/fim, o que é nuclear. Isto sim, para o exame da sua consistência jurídica”⁴⁶⁷.

quantificação débito tributária. No entanto, o próprio autor adverte que essa atividade não pode ser juridicamente considerada como lançamento, já que a atividade de lançar o tributo é exclusiva das autoridades fiscais. Cf. HORVATH, Estevão. Lançamento tributário e sua imprescindibilidade. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 597.

⁴⁶⁶ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 240.

⁴⁶⁷ Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 268.

É interessante notar que a ideia de “consistência jurídica” nada mais é do que a sua justificação.

Os deveres instrumentais somente se justificam em nosso sistema jurídico enquanto aptos para atestar o cumprimento de uma obrigação tributária, ainda que sua ocorrência não tenha sido verificada de fato (não ocorrência do fato jurídico tributário) ou que não haja uma norma individual e concreta formalizando-a (por intermédio do lançamento tributário ou ato de aplicação da norma pelo contribuinte).

Referida “consistência jurídica” deverá ser aferível, em cada caso, tanto sob uma perspectiva formal (sintática) quanto material (semântica), neste último caso, verificado por intermédio do exame da proporcionalidade.

Sob a perspectiva formal, é decorrência imediata dessa justificação dos deveres instrumentais tributários o reconhecimento da existência de um encadeamento normativo entre a norma jurídica que exige o dever instrumental e aquela que institui, em caráter geral e abstrato, o tributo o qual se visa a instrumentalizar.

De fato, se os deveres instrumentais apenas se legitimam enquanto instrumentos preordenados a atestar o cumprimento de uma obrigação tributária, não serão legítimos aqueles que sejam incapazes de realizar esse mister. No mínimo, deverá haver a instituição do tributo por norma geral e abstrata, já que, se inexistente tal norma, o contribuinte não poderá, sequer potencialmente, cumprir ou deixar de cumprir aquela obrigação tributária. Consequentemente, não existindo a possibilidade de instrumentalizar um tributo, carecerá de justificação o próprio dever.

Portanto, a validade da norma jurídica instituidora de um dever instrumental não está condicionada apenas à regularidade do seu processo de positivação, mas igualmente à existência de uma outra norma jurídica, geral e abstrata, instituída pelo Poder Legislativo do ente constitucionalmente competente, instituindo o tributo a que se refere aquele dever, com a qual a norma que impõe o dever instrumental se articula, legitimando-o.

A figura abaixo é ilustrativa para a compreensão desse encadeamento normativo:

Como se vê, a norma geral e abstrata que institui o tributo (com fundamento na norma de competência constitucional) atua como o fundamento de validade não apenas em relação à norma de competência dos deveres instrumentais (não sendo rara a hipótese em que o mesmo instrumento normativo – lei ordinária – atua como veículo introdutor de ambas as normas jurídicas⁴⁶⁸, consoante ensina de PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁶⁹), influenciando diretamente sobre ela, mas, igualmente, também em relação a todas as normas jurídicas que instituem ou exigem deveres instrumentais, que a ela (norma que institui a obrigação tributária principal) inexoravelmente deverão se referir.

Se assim é, não basta a mera potencialidade de instituição de tributo pelo eventual exercício da competência tributária para legitimar a imposição de um dever instrumental, é imprescindível haver a prévia cominação do tributo por norma geral e abstrata – resultado do

⁴⁶⁸ Exemplificativamente, podemos citar o dever instrumental instituído pelo §1º do art. 78 da Lei nº 12.973/14, com o objetivo de possibilitar a consolidação dos resultados de empresas coligadas e controladas para apuração das bases de cálculo do imposto de renda (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro (CSL). Na lei, previu-se a necessidade de demonstrações individualizadas em subconta dos resultados auferidos no exterior por controladas e coligadas, conferindo competência à Receita Federal do Brasil para desenhar os precisos contornos da norma geral e abstrata que instituirá esses deveres instrumentais (“a consolidação [...] deverá conter a demonstração individualizada em subcontas prevista no art. 76 e a demonstração das rendas ativas e passivas na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB”).

⁴⁶⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 67-72.

efetivo exercício de competência tributária –, sem a qual não haverá o interesse na arrecadação ou na fiscalização e, portanto, carecerá de sentido sua existência ou permanência na ordem jurídica⁴⁷⁰.

Não vemos, com isso, contradição com a afirmação de que os deveres instrumentais se prestam para verificar uma “obrigação tributária de possível ocorrência”, consoante ensina FERREIRO LAPATZA. A expressão não se refere às hipóteses de não exercício da competência impositiva, mas aos casos em que, embora exercida tal faculdade e instituída a norma de incidência em lei, aquele sobre o qual recairá o dever instrumental está, em princípio, protegido por norma imunizante ou isentiva. Assim, se por um lado o autor afirma que há deveres instrumentais mesmo se não existir uma obrigação tributária real e efetiva (surgida pela ocorrência do fato jurídico), por outro, não é prescindível a existência de uma obrigação tributária abstrata e possível, instituída em lei, ou seja, a obrigação “real e efetiva” a que o autor se refere é a norma individual e concreta, apenas.

Paradigmático, nesse sentido, foi julgamento do Recurso Especial nº 539.084-SP. Na ocasião, o Superior Tribunal de Justiça ponderou que os deveres instrumentais que não forem aptos, nem ao menos potencialmente, a realizar a obrigação principal careceriam de “interesse na arrecadação”. No caso analisado por aquela Corte, uma empresa não contribuinte do ISS recusou-se a apresentar seus livros fiscais solicitados pela autoridade fiscal municipal durante a fiscalização de seu estabelecimento, o que lhe resultou na lavratura de um auto de infração e cominação de multa. Quando a questão chegou ao STJ, decidiu-se que a multa era descabida, já que, não sendo contribuinte do ISS e, portanto, não se sujeitando sequer abstratamente à exigência daquele imposto, a empresa não estaria sujeita a uma possível incidência do ISS, razão pela qual faltaria o “interesse na arrecadação” na imposição de dever instrumental pelo Município naquela situação específica⁴⁷¹.

Evidencia-se, destarte, que só há interesse da arrecadação ou da fiscalização se houver uma obrigação tributária possível, dentro do campo de competência do ente político e, concomitantemente, haja norma geral e abstrata instituindo o tributo, resultado do exercício daquela competência pelo ente federativo. Contudo, sempre que um contribuinte ou não contribuinte se vir obrigado pela Administração Pública a cumprir deveres instrumentais, mas

⁴⁷⁰ Cf. BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 123.

⁴⁷¹ Cf. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 539.084-SP. 1ª Turma. Relator Min. Francisco Falcão. J. 18.10.05, DJ 19.12.2005.

relativos a tributos por ente público que não seja efetivamente detentor da competência tributária, poderá o administrado solicitar a declaração da inconstitucionalidade dessa exigência perante o Poder Judiciário, garantindo-se, naturalmente, o contraditório e a ampla defesa. E se restar comprovada a veracidade de suas alegações, então a Administração Pública não apenas estará impedida de continuar sujeitando o indivíduo às suas exigências, como também deverá ressarcir aquele indivíduo de todos os prejuízos decorrentes do exercício irregular do poder público.

Daí porque a imposição de dever instrumental consistente na fiscalização de livros fiscais, que busque sujeitar indistintamente também não contribuintes, a exemplo do RICMS do Estado do Amazonas⁴⁷², não está em consonância com a regra do art. 113, § 2º do CTN, porquanto inexistente qualquer “interesse da arrecadação ou da fiscalização” que justifique tal restrição aos direitos fundamentais de um administrado não contribuinte. Um prestador de serviços, que não está sequer ao alcance da norma geral e abstrata do ICMS, não pode ser coagido a entregar seus livros fiscais às autoridades estaduais.

Caso haja fundada suspeita de que aquele prestador de serviço, de fato, seja um contribuinte do ICMS (por exemplo, por realizar uma prestação de serviço com fornecimento de mercadorias em que o último seja preponderante, ou, até mesmo suspeita de dissimulação), caberá à Administração Tributária estadual realizar o procedimento previsto em lei, com base no art. 199 do CTN, e permutar informações ou solicitar auxílio do fisco municipal para que este, que é órgão competente, realize a fiscalização das atividades do contribuinte e, havendo provas suficientes, elida a presunção de que o cadastro municipal lhe provê, ao reconhecê-lo como prestador de serviço municipal.

Merece encômios, dessarte, a postura do Estado de São Paulo sobre o tema, eximindo aquele que não for contribuinte do ICMS, e, portanto, não inscrito estiver em seu cadastro de contribuintes, de cumprir deveres instrumentais relativos àquele imposto⁴⁷³.

⁴⁷² “Art. 121. A fiscalização de estabelecimento compete, privativamente, aos Auditores Fiscais de Tributos Estaduais que, no exercício de suas funções, deverão, obrigatoriamente, exibir ao contribuinte sua identificação funcional, e será exercida sobre todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do ICMS, bem como em relação aos que gozarem de não-incidência ou isenção deste imposto”.

⁴⁷³ Destacamos o seguinte trecho da Resposta à Consulta nº 131/2006, para ilustrar o entendimento consolidado da Fazenda do Estado de São Paulo: “3. Não sendo a Consulente contribuinte do ICMS e, portanto, não inscrita no cadastro de contribuintes deste Estado, não terá que cumprir nenhuma obrigação acessória relativa a este imposto”; bem como da Resposta à Consulta nº 499/1987: “No caso vertente, a consulente não pratica operações

Também do referido encadeamento normativo, extrai-se que tanto a norma geral e abstrata que institui o dever instrumental, prevista em lei ou ato infralegal (“legislação tributária”), quanto a norma individual e concreta que o exige (emanada a partir de um ato de fiscalização ou do contribuinte), referentes a tais deveres, igualmente deverão se articular com a norma jurídica que impõe, em abstrato, o tributo, vinculando suas prestações a condutas que, de algum modo, poderão atuar naquele interesse.

Essas ideias nos permitem verificar o acerto da afirmação de que os deveres instrumentais, em matéria tributária, não se confundem com as “obrigações acessórias” do direito privado⁴⁷⁴. A “acessoriedade” dos deveres instrumentais não faz referência a um encadeamento normativo entre duas normas individuais e concretas (isto é, entre a norma jurídica que formaliza uma obrigação já determinada e exigível e a norma jurídica que exige uma conduta diversa, acessória àquela obrigação e sem a qual não subsiste), mas, antes, aponta para um necessário encadeamento normativo entre cada uma das normas jurídicas que compõem o processo de positivação do dever instrumental, e a norma geral e abstrata que institui o tributo a ser instrumentalizado.

Tal postura interpretativa exsurge do direito posto, a partir da constatação de que o art. 113, §2º do Código Tributário coloca tanto a promoção ao interesse da arrecadação quanto o da fiscalização dos tributos como a justificação para a instituição de deveres instrumentais. Fosse o encadeamento normativo entre normas individuais e concretas, bastaria que fosse feita referência ao termo “arrecadação”, já que, uma vez formalizada a incidência tributária em linguagem competente, via de regra pelo lançamento, o tributo seria devido, pelo menos em tese, de modo que os deveres instrumentais seriam necessários apenas para auxiliar o seu recolhimento.

Não é, contudo, o que acontece. Há diversas hipóteses em que não haverá a incidência do tributo em razão de outra norma jurídica (como, por exemplo, nos casos de imunidade ou isenção). Nesses casos, é evidente que a Administração Tributária igualmente deverá contar com os meios necessários para verificar se o contribuinte efetivamente incorreu nos fatos

relativas à circulação de mercadorias, não é inscrita nem está sujeita à inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICM (art. 17 do RICM). Não está obrigada, portanto, ao cumprimento das obrigações acessórias estabelecidas para os contribuintes em geral”.

⁴⁷⁴ Cf. KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts*. Band I. München: C H Beck'sche, 1991, pp. 303 e ss, e no Brasil, por todos, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 493.

previstos no antecedente normativo dessas outras normas jurídicas, justificando a não incidência tributária.

Com efeito, nos casos de isenção, mesmo não existindo para aquele que dela goze uma obrigação tributária concreta, permanece ele sujeito ao cumprimento de deveres instrumentais. Neste sentido, RUY BARBOSA NOGUEIRA já assinalava que, nesses casos, tais deveres são as ferramentas de controle adequadas para se verificar o cumprimento dos seus requisitos, quando condicionadas⁴⁷⁵.

Eis precisamente o motivo da referência à “fiscalização”. O legislador nacional houve por bem reconhecer que haverá situações em que, embora o administrado esteja dentro do âmbito dos possíveis contribuintes de um determinado tributo, ele não configurará sujeito passivo do tributo, não nascendo em face dele um dever subjetivo ao recolhimento de uma soma de dinheiro aos cofres públicos. No entanto, mesmo assim se justificará a fiscalização tributária, precisamente para que a Administração Tributária possa se certificar de que o não cumprimento do tributo tenha fundamento jurídico (por exemplo, no caso dos impostos, a ausência de manifestação de capacidade contributiva), promovendo-se o combate à evasão fiscal e combatendo distorções concorrenciais.

Evidentemente, haverá hipóteses em que os deveres instrumentais se articularão com a norma individual e concreta. Por exemplo, a emissão de uma nota fiscal de venda de mercadorias se articulará com a formalização da obrigação tributária principal ou, ainda, o preenchimento da Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), que configurará a própria norma individual e concreta emitida pelo contribuinte. Entretanto, essa articulação, posto que desejável, é apenas incidental.

Por fim, ainda neste tema, é interessante mencionar que, em interessante julgado, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a relevância da finalidade buscada pelo dever instrumental instituído (isto é, sua justificação), no julgamento do REsp 1.096.712-MG. O caso se referia à aplicação de multa pelo transporte de mercadorias realizado por empresa dedicada ao ramo de compra e venda, beneficiamento e armazenamento de café, que, após o realizar o beneficiamento para fazendas produtoras de café, remetia o produto beneficiado diretamente a novo adquirente (que o adquiriu das fazendas produtoras), acompanhado de nota fiscal de retorno simbólico aos produtores e outra, emitida pelas fazendas produtoras, de venda

⁴⁷⁵ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 302.

ao novo adquirente. No entender da fiscalização, seria necessária ainda, quando do transporte de mercadorias para terceiros, a emissão de outro documento fiscal – neste caso, uma terceira nota, sem destaque do ICMS pela empresa que efetuou o beneficiamento – na qualidade de detentora da mercadoria até seu novo destino.

Em seu voto, a Ministra Denise Arruda identificou como essencial a relação de pertinencialidade entre o dever instrumental instituído e a obrigação tributária a que visa viabilizar sua arrecadação ou fiscalização, para justificar a sua exigibilidade⁴⁷⁶, entendendo não estar presente no caso analisado, pois a exigência da nota fiscal emitida em razão do transporte das mercadorias não auxiliaria nenhuma obrigação tributária principal, da qual a empresa beneficiadora pudesse ser contribuinte, além de constatar que, no caso, a verificação da regularidade da saída da mercadoria já seria plenamente possível com os documentos fiscais que dispunha a empresa beneficiadora de café, razão pela qual o dever instrumental não seria necessário à verificação de um potencial fato jurídico tributário.

Neste voto, ao afirmar que é imprescindível existir “um mínimo de correlação entre as duas espécies de obrigações para justificar a exigibilidade da obrigação acessória”, nada mais fez a Ministra do que reconhecer o necessário encadeamento normativo entre a norma que exige o dever instrumental e a norma geral e abstrata que institui o tributo. Por ser mera detentora da mercadoria, e não contribuinte, não se sujeitava ao ICMS e, portanto, não havia uma norma geral e abstrata que potencialmente criasse, em face da empresa beneficiadora, um dever subjetivo, retirando a legitimidade daquele dever instrumental perante o ordenamento jurídico pátrio.

5.3.3 FUNÇÃO DELIMITADORA

Consequência imediata da positivação da justificação para a instituição de deveres instrumentais em nosso ordenamento jurídico, pelo legislador nacional, é a delimitação do espectro de hipóteses em que a imposição tais deveres é legítima, excluindo-se

⁴⁷⁶ Eis o teor da Ementa, no que parece paradigmático: “1. A despeito do reconhecimento da independência da nominada obrigação tributária acessória, essa obrigação só pode ser exigida pelo Fisco para instrumentalizar ou viabilizar a cobrança de um tributo, ou seja, deve existir um mínimo de correlação entre as duas espécies de obrigações que justifique a exigibilidade da obrigação acessória”. Cf. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.096.712-MG. 1ª Turma. Relatora Ministra Denise Arruda. J. 02.04.2009, DJe 06/05/2009.

automaticamente aquelas hipóteses em que não se é possível, sequer potencialmente, realizar sua finalidade normativa.

Embora tal constatação possa parecer mera obviedade num primeiro exame, o que se evidencia a partir dessa função é que qualquer vício na estrutura do encadeamento normativo acima identificado será suficiente para afastar a validade da exigência de um dever instrumental. Não apenas em relação a vícios no processo de positivação do dever instrumental, mas igualmente da norma geral e abstrata que institui o tributo.

Assim, é imperioso perquirir as principais hipóteses em que há vícios no encadeamento normativo dos deveres instrumentais.

Inicialmente, cabe mencionar a hipótese em que haja vícios na norma de competência para instituição de deveres instrumentais, que, como visto, deve ser prevista em instrumento normativo com força de lei. Caso inexistir tal norma ou ela não tenha sido veiculada por lei, não poderá a Administração Tributária exigir do contribuinte quaisquer prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação, ou seja, não poderá o Poder Executivo atuar naquilo em que não lhe foi autorizado pelo Poder Legislativo. Eventuais deveres instrumentais exigidos à minguia dessa norma competência careceriam de legitimação.

De outro lado, já a inexistência de norma geral e abstrata, em lei ou instrumento normativo infralegal, instituindo o dever instrumental, não necessariamente redundará em irregularidade na exigência de prestações positivas ou negativas ao administrado. É que muitas vezes uma tal norma geral e abstrata (instituindo o dever instrumental) não existirá, vez que desnecessária, havendo, nesses casos, somente a exigência em concreto de um dever instrumental com fundamento direto na norma de competência legal para a instituição de tal dever.

É o caso, por exemplo, das prestações exigidas no âmbito de uma auditoria fiscal. A própria norma de competência que confere à Administração o poder de fiscalização já atua como fundamento jurídico suficiente para a expedição de norma individual e concreta pelos agentes de fiscalização, exigindo tanto a exibição de documentos fiscais como a abstenção de comportamentos que causem óbices à própria fiscalização.

Normas gerais e abstratas impondo deveres instrumentais somente serão necessárias se a sua ausência acarretar a impossibilidade de cumprimento daqueles deveres. Cite-se, exemplificativamente, a norma de competência do art. 16 da Lei 9.779/99, que confere à

Receita Federal do Brasil, de forma ampla, a competência para instituir e exigir deveres instrumentais tributários por meio de instrumentos infralegais⁴⁷⁷. Ausente uma norma geral e abstrata que indique quais condutas serão exigidas dos administrados, não poderá a Administração Tributária requerer que o contribuinte escreva livros, preencha declarações, emita notas fiscais, etc., já que a norma de competência não confere critérios mínimos para o cumprimento de condutas positivas pelos administrados. E mais: se a norma geral e abstrata for demasiado ampla, embora o cumprimento do dever instrumental seja exigível, haverá uma maior liberdade do contribuinte em relação a sua forma e conteúdo.

Assim, a norma geral e abstrata emanada pela Administração Tributária, embora por vezes não seja imprescindível, atua na especificação mínima das formas e conteúdo das prestações positivas realizadas pelos administrados.

Mais interessante é a situação em que o vício não se encontra nas normas jurídicas que compõem o processo de posituação do dever instrumental, mas naquelas outras que fundamentam o próprio tributo a que se refere o dever. Como se viu, a norma geral e abstrata que institui o tributo atua como fundamento de validade dos deveres instrumentais que visam instrumentalizar a obrigação tributária prevista em seu consequente normativo, razão pela qual a sua inconstitucionalidade colocará em xeque a própria exigibilidade dos deveres instrumentais impostos, já que perderão sua legitimação perante o sistema jurídico.

Por tal razão se afirma existir uma correlação entre o campo de competência, para se exigir deveres instrumentais, e o campo de competência tributável de um determinado ente político⁴⁷⁸. Os deveres instrumentais que forem exigidos por pessoa política incompetente não possuem o condão de obrigar contribuintes e não contribuintes a realizarem prestações de fazer ou não fazer exigidas pela Administração Pública, pois extravasam a sua competência⁴⁷⁹. E por estarem condicionados à existência de uma obrigação tributária principal (abstrata)

⁴⁷⁷ “Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável”.

⁴⁷⁸ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 358.

⁴⁷⁹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 993.

anterior, deverão estar correlacionados com uma obrigação principal “compreendida no campo tributável da pessoa política, conforme rigidamente demarcado no Texto Constitucional”⁴⁸⁰.

Entretanto, verificar se a pessoa política que institui o dever instrumental é competente, bem como se a norma geral e abstrata com a qual se articula o dever instrumental vai além do permissivo constitucional, impõe que se tome um posicionamento em relação à interpretação das normas constitucionais de competência impositiva.

Fugiria dos limites desse estudo abordar de forma aprofundada este tema. Contudo, havendo que enfrentar esta questão para poder dar continuidade à investigação proposta, concordamos com o entendimento de que a Constituição Federal se valeu de conceitos determinados⁴⁸¹, incorporados *prima facie* com seu significado técnico-jurídico conhecido à época da promulgação da Constituição de 1988⁴⁸², de modo que já no altiplano constitucional foram traçados limites intransponíveis à atividade do legislador complementar, que está adstrito à esfera de competência desenhada pelo constituinte.

Neste sentido, são pertinentes as lições de PAULO AYRES BARRETO:

“As referências terminológicas, postas no plano constitucional, conquanto não mereçam o atributo na univocidade, configuram efetivos parâmetros a serem observados na definição de onde se inicia e, fundamentalmente, onde se encerra o espaço para a instituição de tributos por parte de cada ente tributante”⁴⁸³.

Serão legítimos, portanto, os deveres instrumentais que se articulem com normas tributárias que respeitem a parcela de competência tributária atribuída pela Constituição Federal, por intermédio da norma de competência positiva, ao ente federativo ao qual a Administração Tributária pertença.

Seja como for, a constatação da inconstitucionalidade do tributo não poderá, por óbvio, ser resultado unicamente da interpretação do contribuinte, sendo imprescindível que ocorra manifestação (isto é, a formalização em linguagem competente) do Poder Judiciário, que a reconheça. Neste cenário, três hipóteses serão relevantes: (i) caso o Poder Judiciário declare o tributo inconstitucional, com efeito *erga omnes*, todos os administrados estarão, a partir do

⁴⁸⁰ Cf. BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 124.

⁴⁸¹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In SANTOS, Nélida Cristina dos. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 331-343.

⁴⁸² Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 76-130.

⁴⁸³ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In SANTOS, Nélida Cristina dos. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 336.

trânsito em julgado da decisão, desobrigados de cumprir qualquer prestação exigida por deveres instrumentais que visem instrumentalizar o cumprimento daquele tributo, bem como afastadas estarão todas as penalidades decorrentes do eventual não cumprimento daqueles deveres; (ii) caso o Poder Judiciário se manifeste, em sede de controle difuso, no sentido da inconstitucionalidade do tributo, com o trânsito em julgado da decisão, o contribuinte estará desincumbido de realizar qualquer dever instrumental que vise a instrumentalizar aquele tributo, bem como afastadas estarão todas as penalidades decorrentes do eventual não cumprimento daqueles deveres, até mesmo se ocorrido durante o trâmite do processo; e (iii) caso o Poder Judiciário afaste o tributo por meio de decisão liminar ou antecipação dos efeitos da tutela, não poderá o contribuinte se eximir do cumprimento dos deveres instrumentais referentes ao tributo que teve suspensão de sua exigibilidade, uma vez que a norma geral e abstrata não foi atingida de forma peremptória, salvo, evidentemente, se existir expressa manifestação do Poder Judiciário nesse sentido.

Sobre a inexigibilidade de deveres instrumentais, a partir da declaração de inconstitucionalidade do tributo, merece atenção o julgamento do Recurso Especial nº 899.895-SP. Naquela ocasião, os Ministros decidiram que, em virtude de superveniência da inconstitucionalidade de contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga a administradores, avulsos e autônomos, os deveres instrumentais a ela referentes (especificamente, no caso, o dever de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os “fatos geradores” de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos) não mais poderiam ser exigidos, já que estaria descaracterizado o interesse na arrecadação do tributo no caso concreto⁴⁸⁴.

Por fim, cabe perquirir sobre as consequências de eventuais vícios na norma individual e concreta da obrigação tributária (por exemplo, quando há o lançamento, contudo o tributo não é devido por conta de uma isenção). Nesses casos, permanecem plenamente exigíveis os deveres instrumentais que procurem prover à Administração Tributária das informações relevantes que a permitam comprovar as circunstâncias que tornam inexigível a obrigação tributária naquele específico caso. No entanto, como se verá no próximo capítulo, a ausência

⁴⁸⁴ Cf. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 899.895-SP. 1ª Turma. Relator Luiz Fux. J. 04.06.09, DJe. 05.08.2009.

de norma individual e concreta exigindo o tributo acarreta consequências relevantes no que diz respeito à imposição e à dosimetria das sanções tributárias pelo não cumprimento de deveres instrumentais.

5.3.4 FUNÇÃO CONTROLADORA

Enquanto legitimação dos deveres instrumentais em nosso sistema jurídico, o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” não se satisfaz com a mera constatação de uma articulação entre a norma tributária e o dever instrumental, dentro do desencadeamento normativo acima exposto. Como se viu, a “consistência jurídica” dos deveres instrumentais deverá ser aferível, em cada caso, não apenas sob uma perspectiva formal (sintática), como sob uma perspectiva material (semântica).

Possuindo tais deveres índole administrativa e, ainda, configurando manifestações de intervenção do Estado na esfera de direitos fundamentais do contribuinte, exige-se que os deveres instrumentais restrinjam o menos possível os direitos fundamentais dos administrados na consecução de sua finalidade positivada (justificação): o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Daí se evidenciar a possibilidade de se aplicar o exame de proporcionalidade em cada caso concreto, analisando a adequação (se a prestação, objeto do dever instituído, é apta para realizar o “interesse da arrecadação ou da fiscalização”); necessidade (se, dentre as prestações possíveis para se atingir em igual intensidade o “interesse da arrecadação ou da fiscalização”, é aquele que causa menor restrição aos direitos fundamentais dos administrados); e proporcionalidade em sentido estrito (se as vantagens obtidas pela consecução do fim – “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” – superam as desvantagens decorrentes da escolha do meio – restrições a direitos fundamentais decorrentes da exigência do dever instrumental).

Embora tal enunciado não fosse necessário, uma vez que a proporcionalidade dos atos estatais decorre do próprio Estado de Direito, a relação meio/fim, contida na estrutura dos deveres instrumentais, não apenas determina que os meios sejam aptos para que alcancem o fim, como impõe que as vantagens obtidas pela promoção daquela finalidade (fomento à livre

concorrência, combate à evasão fiscal e promoção da isonomia geral dos contribuintes) sejam maiores do que as restrições a princípios e direitos fundamentais causadas pela escolha por aquele meio (livre iniciativa, liberdade, capacidade contributiva e isonomia individual).

Daí o acerto do pensamento de HUMBERTO ÁVILA, para quem é consistente a aplicação do dever de proporcionalidade às normas que estabelecem deveres instrumentais, justamente porque tais normas possuem uma “eficácia extrafiscal”, isto é, não buscam a arrecadação, contudo visam a atingir um fim externo à própria finalidade arrecadatória (como a livre concorrência ou até mesmo a praticabilidade), ao mesmo tempo em que restringem os direitos de liberdade dos administrados⁴⁸⁵, como reiteradamente afirmado neste estudo.

Tal é a importância da regra da proporcionalidade ao tema que ESTEVÃO HORVATH⁴⁸⁶ a considera como limite nuclear aplicável aos deveres instrumentais, sustentando que “se fosse possível sumular o pensamento acerca dos limites dos ‘deveres instrumentais’ tributários, diria que estes limites estão no princípio da razoabilidade, ou, como querem alguns, na proporcionalidade”⁴⁸⁷.

Também vê ROQUE CARRAZZA a necessidade de aplicação da proporcionalidade em relação às obrigações acessórias, que devem ser impostas com comedimento, não podendo acarretar a contribuinte ou não-contribuintes encargos administrativos ou financeiros que sejam desproporcionais aos objetivos arrecadatórios colimados⁴⁸⁸.

Desta forma, a regra do art. 113, § 2º do CTN impõe o limite material do dever instrumental instituído, no caso concreto. Possuindo, portanto, o “interesse da arrecadação ou

⁴⁸⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 98.

⁴⁸⁶ Cf. HORVATH, Estevão. Deveres instrumentais e seus limites. In BARRETO, Aires Fernandino e outros. *Interpretação e Estado de Direito: III Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 222. Cumpre mencionar que o referido autor utiliza, diferentemente deste estudo, a “distinção fraca” entre princípios e regras (de acordo com o grau de abstração e sua importância no ordenamento jurídico, com base em seu conteúdo axiológico), razão pela qual considera a proporcionalidade um princípio, e não uma regra, nos termos como aqui foi classificada.

⁴⁸⁷ É imperioso esclarecer que, não obstante o referido autor opte pela terminologia “razoabilidade”, o exame que entende necessário para a instituição de deveres instrumentais é exatamente o da proporcionalidade, no sentido empregado neste estudo, com supedâneo nas lições de Humberto Ávila e de Virgílio Afonso da Silva. É o que se pode notar com a leitura de outra passagem do artigo citado: “Se é verdade que o Fisco deve agir no intuito de cobrar o débito tributário, não menos verdade é que a sua atuação deva ser conforme postulados constitucionais e legais estabelecidos. Deve-se perquirir se: a) é necessária a medida pretendida ara atingir o objetivo do fisco (apurar corretamente a dívida do contribuinte); b) a medida proposta é adequada para atingir esse fim e c) há proporcionalidade entre a medida escolhida e o fim pretendido (proporcionalidade em sentido estrito)”. Cf. HORVATH, Estevão. Deveres instrumentais e seus limites. In BARRETO, Aires Fernandino e outros. *Interpretação e Estado de Direito: III Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 222. Não se trata, pelo menos na terminologia utilizada neste estudo, de caso de razoabilidade.

⁴⁸⁸ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 223.

da fiscalização dos tributos” um notório caráter controlador e de importante limitação à instituição e exigência de deveres instrumentais tributários, torna-se de grande relevo o estudo na proporcionalidade e suas implicações ao regime jurídico desses deveres.

5.3.4.1 O exame da proporcionalidade como controle estatal

O exame da proporcionalidade desempenha papel essencial no controle dos atos do Poder Público⁴⁸⁹, pois é por seu intermédio que se poderá verificar se, numa situação concreta, um determinado ato estatal *restringe* um direito fundamental ou o *viola*⁴⁹⁰. Assim, o primeiro passo que se impõe é justamente a delimitação do que seja a proporcionalidade, isto é, examinar sua estrutura e seu conteúdo normativo.

Quanto à estrutura, se princípio ou regra, dependerá das premissas adotadas quanto à distinção dessas categorias. Daí porque é relativamente comum se encontrar na doutrina brasileira, que não raras vezes adota a chamada “distinção fraca” entre princípios e regras (isto é, em função de seu grau de abstração ou hierarquia)⁴⁹¹, referências à proporcionalidade como um princípio.

Já para aqueles que adotam a “distinção forte” (em razão da estrutura normativa ou pelo dever imposto), mesmo não havendo consenso se a proporcionalidade se trataria de uma regra⁴⁹², uma metarregra⁴⁹³ ou um postulado normativo⁴⁹⁴, é pacífico que ela não configura um princípio, porquanto não possui a estrutura e os atributos que caracterizam princípios ,

⁴⁸⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 163.

⁴⁹⁰ Ver a *Capítulo I*, Subcapítulo 1.2.3.

⁴⁹¹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 84-86.

⁴⁹² Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 168.

⁴⁹³ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 124.

⁴⁹⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 163-178.

tratando-se, na realidade, de um instrumento para sua aplicação⁴⁹⁵. Não se deve aplicar, pois, a proporcionalidade na maior medida possível, mas sempre aplicá-la de forma definitiva.

Neste estudo, até mesmo como decorrência natural das premissas adotadas, a proporcionalidade será tratada como uma regra (ainda que seu conteúdo trate da aplicação de outras regras), uma vez que, em sua estrutura, se impõe um dever definitivo cuja aplicação não está sujeita a condicionantes fáticas e jurídicas do caso concreto⁴⁹⁶.

Quanto ao seu conteúdo, não é raro a proporcionalidade ser classificada como um aspecto da razoabilidade, impondo que a extensão e a intensidade de determinado ato do Poder Público guarde correspondência com a sua finalidade⁴⁹⁷.

Dentro desta perspectiva, haveria plena identidade entre proporcionalidade e razoabilidade, em sua acepção de equivalência (correspondência entre duas grandezas), podendo se afirmar que tais termos foram utilizados, nesse contexto, em sentido radicalmente oposto ao das lições de HUMBERTO ÁVILA – e que serão adotadas no presente estudo –, para quem tais figuras não se confundem: enquanto a razoabilidade investiga se há equivalência entre uma medida estatal e o seu critério dimensionador (não faz referência a uma relação de causalidade entre meio/fim), a proporcionalidade investiga a relação entre a medida adotada, a finalidade buscada e o grau de restrição aos direitos fundamentais que aquela medida implica⁴⁹⁸.

Assim, a regra da proporcionalidade age como importante instrumento para determinar se uma intervenção estatal *restringe* de forma fundamentada direitos fundamentais na consecução de seus fins (porque proporcional), sendo válida no ordenamento jurídico, ou se *viola* direitos fundamentais (porquanto os restringe sem fundamentação, sendo desproporcional), devendo, neste caso, a intervenção estatal ser imediatamente cessada⁴⁹⁹.

⁴⁹⁵ Cf. VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais. In CARVALHO, Cristiano; AVI-YONAH, Reuven (Coord.). *Revista Tributária das Américas*, n. 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 39.

⁴⁹⁶ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 168.

⁴⁹⁷ Por todos, cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 27ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 111.

⁴⁹⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 179-180.

⁴⁹⁹ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 181-182.

A regra da proporcionalidade busca, em síntese, estabelecer critérios de pertinência entre meios e fins de uma norma jurídica. Assim, o exame da proporcionalidade de determinado ato do Poder Público há de ser feito a partir da identificação da finalidade do ato e passar por três exames: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Um meio será adequado caso, no momento em que for instituído, for eficiente para contribuir com a realização gradual do fim; será necessário, se inexistir outro meio para promover com igual intensidade aquele fim, em que se restrinjam, em menor grau, os direitos fundamentais afetados; e, derradeiramente, será proporcional em sentido estrito havendo, no caso concreto, um equilíbrio entre a importância da realização do fim e a intensidade de restrição causada aos direitos fundamentais⁵⁰⁰.

Tais critérios, por exigirem elevado grau de subjetividade, dependerão do caso no qual serão aplicados, razão pela qual o controle da intervenção estatal apenas poderá se dar mediante as circunstâncias fáticas e jurídicas de um caso concreto. Se isso for verdade, exatamente pelo fato de inexistir qualquer regra ou princípio a orientar, *a priori*, nas hipóteses de conflito entre normas jurídicas, qual princípio ou direito fundamental que abstratamente deva ser privilegiado⁵⁰¹ é que se afirma que a aplicação do teste da proporcionalidade é necessariamente casuística⁵⁰².

Destarte, sempre que um ato de intervenção estatal restringir um direito fundamental, há que se indagar se tal medida é adequada para fomentar seu objetivo; se não há outra medida menos restritiva, mas tão eficiente quanto para alcançar aquele fim; e se há equilíbrio entre a restrição de direitos que o meio implica e a promoção da finalidade buscada⁵⁰³. Apenas a norma que responder afirmativamente a todas estas questões obedecerá às exigências da proporcionalidade.

⁵⁰⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 414-424.

⁵⁰¹ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 198. Embora o autor não adote mais a distinção entre princípios e regras (todos seriam somente regras jurídicas), pensamos que a sua observação quanto à inexistência de norma que oriente uma preponderância em abstrato é valiosa para quem se vale da referida classificação normativa, como se faz neste estudo.

⁵⁰² Cf. KORYCKA, Milena. The principles of law, the test of coherence and political morality. In BOROWSKI, Martin (Ed.). *On the nature of legal principles*. Stuttgart: Franz Steiner Verlag / Nomos, 2010, p. 168.

⁵⁰³ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 179.

5.3.4.2 Implicações sobre os deveres instrumentais instituídos

Compreendidos o alcance e conteúdo da regra da proporcionalidade, o momento é oportuno para investigar a forma pela qual a proporcionalidade pode auxiliar os particulares em suas defesas contra deveres instrumentais exigidos de forma arbitrária.

Como explica HUMBERTO ÁVILA, o exame da adequação exige que a intervenção estatal seja apta para promover em alguma medida o fim⁵⁰⁴. Isso apenas fortalece a função delimitadora identificada acima. Em não se existindo sequer uma previsão geral e abstrata de uma obrigação tributária, o dever instrumental instituído não conseguirá, por decorrência lógica, promover sua finalidade em qualquer intensidade. Trata-se de óbice intransponível.

O dever instrumental também deverá ser aquele que, dentre as possibilidades fáticas, onere menos o contribuinte (teste da necessidade). Antes de invadir os direitos fundamentais do contribuinte, deve o fisco esgotar os meios igualmente eficazes para sua fiscalização, como averiguação dos outros meios disponibilizados pela própria empresa a todo o público (v.g.: informações que constem nos sítios da internet) ou solicitar as informações já fornecidas a outros entes federativos (v.g.: convênios).

Impõe-se, neste momento, a consecução da simplicidade e da redução dos custos de conformidade dos particulares. Nesse passo, novamente a ideia de “comodidade”, isto é, de a Administração Tributária solicitar informações de que já disponha pelo cumprimento de outro dever instrumental ou de que seja possível obter a partir de troca de informações com outros entes públicos, mostra-se incompatível com o “interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos”, uma vez que há pelo menos outro meio que garante, com a mesma eficiência, a obtenção da informação solicitada e que resulta em menor ônus ao contribuinte. Embora se reconheça ainda o traço da discricionariedade nesta matéria⁵⁰⁵, não existe espaço, entretanto, para arbitrariedades na exigência de deveres instrumentais de contribuintes e não contribuintes: somente estarão dentro do “interesse” da Administração Tributária os deveres que se revelarem necessários (*imprescindíveis*) para o cumprimento da obrigação tributária⁵⁰⁶.

⁵⁰⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 167-174.

⁵⁰⁵ Cf. JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo profesional “Cima”, 1957, p. 293.

⁵⁰⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 498.

Por fim, deve haver um equilíbrio entre a restrição de direitos fundamentais dos particulares decorrentes do cumprimento do dever instrumental (meio) e a sua finalidade. Daí porque, como enfatizou TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., se o escopo de um determinado dever instrumental for o combate à evasão fiscal e, dessa forma, promover a livre concorrência e a isonomia, não pode ele ser um fator que imponha pesada restrição justamente nesses princípios⁵⁰⁷. De igual sorte, caso a finalidade do dever instrumental seja atestar a situação de imunidade, de isenção ou não incidência, não poderá onerar o contribuinte de forma tão gravosa a tornar inútil ou ineficaz o favor legal⁵⁰⁸, bem como impor condições que impeçam o pleno gozo desse direito do contribuinte, por exemplo, no caso de concessão de regimes especiais.

Foi o que ocorreu em Mato Grosso do Sul. Sob o pretexto de instituir normas que auxiliassem a fiscalização e arrecadação de tributos em atividades exportadoras, o governador estadual determinou, por meio do Decreto nº 11.803/2005, que o contribuinte aderisse a um “regime especial”, por meio do qual, além de se exigirem alguns deveres instrumentais que realmente cumpriam aquele mister, se impunha que o contribuinte interessado em gozar da imunidade das operações de exportação de mercadorias para o ICMS, garantida pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a”), firmasse o compromisso de realizar operações no mercado interno, tributáveis, de uma proporção daquelas outras operações imunes⁵⁰⁹.

Submetido o exame da legalidade desse “regime especial” ao Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a legalidade do decreto, identificando, nas obrigações acessórias nele exigidos, “mecanismos administrativos (obrigações tributárias acessórias) que objetivam atestar a efetiva concretização da operação de exportação, de forma a evitar que, eventualmente, seja aplicado o favor fiscal em referência a operações de compra/venda

⁵⁰⁷ Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 277.

⁵⁰⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 500.

⁵⁰⁹ Eis o teor do art. 4º, alínea “d” do referido Decreto:

“Art. 4º O estabelecimento interessado na obtenção do regime especial de que trata o artigo anterior deve: (...)

d) firmar o compromisso de destinar a operações tributadas quantidade de mercadorias equivalente àquela exportada ou remetida para o fim específico de exportação, no caso de soja e milho:

1. a, no mínimo, sessenta e seis por cento da quantidade destinada à exportação ou remetida para fim específico de exportação, no caso de soja;

2. à quantidade exportada ou remetida para o fim específico de exportação, no caso de milho; (...).”

realizadas apenas no âmbito interno”⁵¹⁰. No entanto, a decisão merece críticas, já que a exigência do art. 4º não mereceu enfrentamento, e, portanto, simplesmente se permitiu uma elevadíssima restrição à livre iniciativa dos contribuintes sem qualquer ônus argumentativo, sem qualquer justificação.

Seja como for, a exigência de proporcionalidade entre o dever instrumental e o fim a que ele almeja tem sido enfatizada pelo Superior Tribunal de Justiça, como se vê no julgamento do Recurso Especial nº 1.116.792-PB. O caso trata de recurso interposto por instituição financeira, não contribuinte de ICMS, cuja sede situava-se em São Paulo, contra o Estado da Paraíba, que lhe exigia a emissão de notas fiscais nas transferências interestaduais de bens de uso e consumo e de seu ativo imobilizado (não configurando, portanto, mercadorias), da sua sede para seus estabelecimentos localizados naquele Estado, em que pese não existir qualquer relação jurídica tributária entre a recorrente e o Estado da Paraíba.

No julgamento, entenderam os Ministros daquela Corte Superior que, não obstante a instituição financeira não fosse contribuinte do ICMS, o dever instrumental deveria subsistir no caso, em razão de sua razoabilidade e proporcionalidade entre o dever instituído pelo Estado da Paraíba (acompanhamento dos bens transferidos por notas fiscais) e sua finalidade (verificação da veracidade da operação). Alguns excertos do voto do Ministro LUIZ FUX apontam os requisitos adotados por aquela Corte para a instituição dos deveres instrumentais tributários nesse sentido:

“Isto porque, ainda que, em tese, o deslocamento de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma instituição financeira não configure hipótese de incidência do ICMS, compete ao Fisco Estadual averiguar a veracidade da aludida operação, sobressaindo a razoabilidade e proporcionalidade da norma jurídica que tão-somente exige que os bens da pessoa jurídica sejam acompanhados das respectivas notas fiscais”⁵¹¹.

⁵¹⁰ Cf. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança nº 21.789/MS. Primeira Turma. Relator Ministro José Delgado. J. 05.10.2006, DJ. 26.10.2006.

⁵¹¹ Cf. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.116.792-PB. 1ª Seção. Relator Ministro Luiz Fux. J. 24.11.2010, DJe 14.12.2010. O julgamento é importante, ainda, pois nele se demonstram alguns requisitos escolhidos pelo STJ para a instituição dos deveres instrumentais tributários, como condicioná-la ao limite instituído pelo art. 113, § 2º do CTN (“[d]estarte, o ente federado competente para instituição de determinado tributo pode estabelecer deveres instrumentais a serem cumpridos até mesmo por não contribuintes, desde que constituam instrumento relevante para o pleno exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Pública Tributária, assecuratório do interesse público na arrecadação”). Também foi incisivo em declarar a autonomia da relação jurídica dos deveres instrumentais com aquela oriunda do acontecimento do fato previsto na hipótese de

Para LUÍS EDUARDO SCHOUERI, referida decisão seria paradigmática, na medida em que: (i) não condiciona a exigência de deveres instrumentais à sujeição passiva da obrigação tributária; (ii) reconhece e caracteriza o dever instrumental por sua finalidade de assegurar o interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos; e (iii) impõe como limite à sua imposição a razoabilidade e a proporcionalidade⁵¹². E nem poderia ser diferente, uma vez que toda intervenção estatal no âmbito de direitos fundamentais deve ser proporcional, razão pela qual HUMBERTO ÁVILA enfatizar sempre, em seus ensinamentos, que a proporcionalidade é decorrência do próprio Estado de Direito⁵¹³.

No entanto, a nosso ver, o julgado merece críticas. Apesar de se poder argumentar, como fez a Corte Superior, que essa imposição seria proporcional, na medida em que ela não causaria ônus excessivo ao contribuinte (instituição financeira), o raciocínio não resiste a uma análise pela qual se leva em consideração as circunstâncias do caso concreto: a legislação do Estado de São Paulo, onde a instituição financeira está situada, entende que as operações de transferência de bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos de uma mesma empresa, não contribuinte do ICMS, podem ser acompanhadas somente com documentos internos, emitidos pela própria empresa. Logo, não parece que se deve retirar a relevância do reconhecimento de um meio menos oneroso para atender o interesse da fiscalização pelo Estado em que o contribuinte está estabelecido para realizar o exame da proporcionalidade⁵¹⁴. Afinal, nele se constataria que a exigência de emissão de nota fiscal, neste caso, não passaria pelo exame da necessidade, já que haveria outro meio de documentar a referida transferência de bens da empresa, reconhecida pelo fisco do estado de residência da empresa (e que não

incidência: a possibilidade de que o sujeito passivo não deve se restringir ao contribuinte, podendo ser escolhido outros, desde que em obediência com os limites já expostos (“[o]s deveres instrumentais, previstos na legislação tributária, ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam, inclusive, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal”).

⁵¹² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 501.

⁵¹³ Cf. ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 154-155.

⁵¹⁴ A desproporcionalidade dessa exigência, vale frisar, seria reconhecida, posteriormente a esse julgamento. Conforme relata Luciano Garcia Miguel, diversos Estados firmaram protocolo autorizando que o trânsito interno e interestadual, entre seus estabelecimentos, de bens pertencentes ao seu ativo imobilizado e materiais de uso e consumo, seja acompanhado apenas por documentação interna da empresa. Cf. MIGUEL, Luciano Garcia. O ICMS e os deveres instrumentais. In PARISI, Fernanda Drummond [et al] (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza*. Volume 2. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 414.

existiriam óbices para o reconhecimento também pelo Estado da Paraíba), e que implicaria menor *restrição* aos seus direitos fundamentais.

Por fim, merece registro que, segundo aponta LUÍS EDUARDO SCHOUERI, é possível identificar no julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.191/MT, pelo Supremo Tribunal Federal⁵¹⁵, também o reconhecimento de ser imprescindível a aplicação da razoabilidade e da proporcionalidade para a imposição de deveres instrumentais, não sendo legítimo que tais deveres sejam “inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários e ineficazes”⁵¹⁶.

5.3.5 SÍNTESE DO INTERESSE DA ARRECADAÇÃO OU DA FISCALIZAÇÃO E OS LIMITES IMPOSITIVOS AOS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS

Não obstante a pouca atenção que o art. 113, § 2º do CTN tem merecido, como dispositivo informador do regime jurídico dos deveres instrumentais tributários e, fundamentalmente, seu papel na demarcação das limitações a que se submetem os deveres instrumentais, é importante registrar a relevância que a existência de regra jurídica deste teor assume no ordenamento jurídico, como núcleo delimitador do regime jurídico dos deveres instrumentais.

Como se viu, trata-se de efetiva tomada de decisão do legislador nacional, não apenas sobre os limites que impõe ao poder estatal para exigir deveres instrumentais, mas, principalmente, em relação ao próprio modelo de regime jurídico que se quis conferir à matéria, valendo-se de sua autorização constitucional. Tal fato evidencia sua inquestionável preeminência entre as demais normas jurídicas infraconstitucionais que versam sobre deveres instrumentais.

Este dispositivo, a nosso ver, carrega uma verdadeira garantia contra o arbítrio da Administração Pública, um limite intransponível a que deverá se submeter a exigência de deveres instrumentais. É que a expressão “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” remete, além de todas as limitações que tivemos a oportunidade de discorrer neste tópico, à extirpação de qualquer margem de arbitrariedade.

⁵¹⁵ Cf. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 603.191/MT. Tribunal Pleno. Relator Ministra Ellen Gracie, J. 01.08.2011, DJe. 02.09.2011.

⁵¹⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 500.

A partir desse dispositivo, infere-se que, se de um lado, o legislador nacional tenha optado por conferir ampla liberdade no que se refere ao veículo normativo pelo qual se instituirão deveres instrumentais, bem como não delimitou em normas gerais o seu conteúdo possível, de outro, positivou um importante limite material, exigindo que todos os deveres instrumentais não apenas se articulem com uma obrigação tributária de possível ocorrência (norma geral e abstrata, instituída em plena aderência com as normas constitucionais de competência tributária), mas sejam meios aptos a assegurar o seu adequado cumprimento ou, reversamente, atestar a sua não exigência diante de uma situação específicas, em razão de imunidade, isenção ou não incidência.

Não é demais lembrar que sequer seria necessária a positivação de regra expressa nesse sentido. Como ensina HUMBERTO ÁVILA, “onde houver proteção a bens jurídicos que concretamente se relacionem e uma relação meio-fim objetivamente demonstrável, haverá campo aplicativo para o dever de proporcionalidade”⁵¹⁷. Se o legislador não precisaria, mas optou por fazê-lo, cabe, pois, reconhecer a relevância que tal regra possui no ordenamento jurídico, explicitando a possibilidade e a necessidade de se controlar os deveres instrumentais impostos no exercício do poder de império estatal, sempre que, embora formalmente adequados, se demonstrarem desproporcionais à finalidade buscada⁵¹⁸.

Em súmula: para que se institua de forma válida um dever instrumental em nosso sistema jurídico, não basta a obediência aos princípios que regem a matéria, é necessário (i) que ele possa realizar sua finalidade precípua de auxiliar o cumprimento da obrigação principal; (ii) que haja um tributo existente, no mínimo, no plano abstrato, com o qual se articule; (iii) que esteja dentro da competência da Administração Pública instituidora desse tributo; (iv) que exista razoabilidade entre o dever instituído e seu critério dimensionador; e (v) que, em cada caso concreto, haja proporcionalidade entre o dever instrumental instituído (meio) e o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (fim).

Eis, em síntese, o conteúdo da expressão “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, inserta na regra do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional para a instituição e exigência de deveres instrumentais tributários em nosso sistema jurídico.

⁵¹⁷ Cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, n. 215. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 172.

⁵¹⁸ Cf. TAKANO, Caio Augusto. Os limites impositivos aos deveres instrumentais tributários. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 27. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 299-303.

Especificamente, no que se refere aos deveres instrumentais que prescrevem condutas positivas, não é aceitável que sua exigência se dê por mera conveniência da Administração Tributária, isto é, se o “interesse” abrange apenas aquelas informações imprescindíveis à verificação do cumprimento de uma obrigação tributária, bem como impõe o exame da razoabilidade e a proporcionalidade às medidas estatais, é forçoso reconhecer que não é permitido que o particular seja obrigado a “repetir” condutas já realizadas ou ser obrigado a realizar condutas desnecessárias (portanto, prescindíveis) àquele fim.

Não é outra a precisa advertência de LUÍS EDUARDO SCHOUERI:

“Ora, dificilmente tal conveniência pode se confundir com o ‘interesse’ da arrecadação ou da fiscalização. É dizer: o dever instrumental não vai ao ponto de o particular substituir a própria Administração em sua tarefa interna de manipular os dados de que ela já dispõe. O particular não está a serviço da Administração”⁵¹⁹.

Portanto, o particular não é obrigado a elaborar planilhas ou outros demonstrativos que visem somente facilitar a atividade fiscalizatória, apenas porque requisitado pelo agente fiscal. Principalmente se essa exigência vier do agente público, sem qualquer respaldo normativo! De outro lado, havendo disposição normativa, mas não houver o interesse da arrecadação ou da fiscalização, na acepção dada neste estudo, estamos convencidos de que, por se tratar de mera conveniência ou comodidade da Administração, poderá o contribuinte se valer dos remédios constitucionais garantidos pelo ordenamento jurídico para se afastar a exigência do dever instrumental (v.g.: mandado de segurança). Frise-se: o particular não é obrigado a fornecer repetidamente informações ou substituir a Administração Tributária de seu ônus de manipular os dados fornecidos e os organizar da forma que mais conveniente lhe for.

Verifica-se, pois, a importância da transparência fiscal para este mister, não no sentido de o fisco ter acesso a todas as informações do contribuinte, mas da aptidão de o contribuinte ter pleno conhecimento das informações que o Estado guarda a seu respeito. Tendo ciência das informações de que a Fazenda Pública dispõe ou de que possa dispor, se desejar, por meio dos convênios de permuta de informações, poderá o particular requerer, perante o Poder Judiciário, que seja afastado dever instrumental que exija uma conduta positiva prescindível.

Daí porque, embora haja um espectro de atuação relativamente amplo para que a Administração possa impor deveres instrumentais, o contrapeso eleito pelo legislador nacional

⁵¹⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 500.

a este poder é a exigência, simultânea, de que (i) seja instituído em lei, ou, não o sendo, haja competência prevista em lei para que o Poder Público institua e regule deveres instrumentais por instrumentos infralegais; e (ii) promova o “interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos”, em seu sentido estrito.

Não há de se desprezar o fato de que existem deveres instrumentais que, mesmo buscando a mera “comodidade” da administração tributária, conferem benefícios ao contribuinte, como, por exemplo, uma fiscalização mais expedita ou, ainda, mais segura de suas operações. Cite-se o exemplo da Capa de Lote eletrônica (CL-e), que é um documento eletrônico que identifica todos os DANFes existentes em uma unidade de carga de transporte de mercadorias, cuja finalidade é apenas “agilizar o processo de vistoria, registro de passagem e liberação das cargas”. Não há dúvidas de que seu cumprimento facilita a fiscalização tributária e, portanto, agiliza a liberação de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) nos postos fiscais. Nesses casos, ainda que ausente um legítimo “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, não haverá óbices para tais deveres serem instituídos, desde que de forma *facultativa* aos administrados.

Em outras palavras, não se toleram aumentos *compulsórios* dos custos de conformidade e suas conseqüentes distorções à isonomia e a livre iniciativa, decorrentes de medidas que atendem unicamente ao mero interesse subjetivo do ente tributante, isto é, a sua “comodidade”. No entanto, nada impede que, caso essa comodidade possa oferecer vantagens aos contribuintes, estes optem por aderir ao cumprimento de deveres instrumentais exigidos com esse fim, arcando com os custos de conformidade deles decorrentes.

Os limites encontrados na regra do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional protege o contribuinte de exigências excessivas, cujo descumprimento enseja sanções ao contribuinte, não impedindo que a Administração Tributária exija deveres instrumentais facultativos (opção fiscal), que concedam vantagens àqueles contribuintes que os cumprirem, como forma de induzir os contribuintes a adotarem condutas desejadas pela Administração.

No que se refere aos deveres instrumentais que impõem uma conduta negativa, apesar de o poder de fiscalização concedido às autoridades fiscais ser bastante extenso, por força do art. 195 do CTN, pelo qual se retira a eficácia de qualquer norma legal que venha a restringir o poder de fiscalização da Administração Tributária, encontra ele limites nos direitos individuais

do administrado, conforme disposto no art. 145, §1º da CF/88, e no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, previsto no art. 113, §2º do CTN.

Por isso, também nesses casos, é imprescindível a articulação do dever instrumental a uma obrigação tributária de possível ocorrência, isto é, espera-se que a fiscalização à qual se submeterá o contribuinte tenha como objetivo a verificação de um tributo que esteja dentro do campo de competência impositiva do ente federativo ao qual pertença a Administração Tributária, respeitando-se, ainda, a razoabilidade e a proporcionalidade, e não ter em vista apenas os seus interesses subjetivos, isto é, a sua “comodidade”.

Dito de outro modo, se é verdadeiro que o fato de o contribuinte ter sofrido fiscalização referente a um determinado período não impede que, posteriormente, as autoridades fiscais venham a realizar nova fiscalização daquele mesmo período, dentro do prazo prescricional da obrigação tributária principal à qual a atividade fiscalizatória se refere, exige-se, no mínimo, que a nova fiscalização seja fundamentada, mostrando-se adequada, necessária e proporcional num caso concreto.

Por fim, deverá ser observado o disposto no art. 196 do CTN, que impõe que o dever de suportar a atividade fiscalizatória não seja por prazo indefinido e que quaisquer diligências da fiscalização deverão ser lavradas a termo. Ambas as formalidades previstas nesse dispositivo buscam conferir maior segurança jurídica aos administrados, configurando uma garantia à defesa daqueles que sofrem a autuação⁵²⁰: pela definição do prazo de conclusão, não ficará o contribuinte refém de comodidade ou surpresa do agente público; pela redução a termo de todos os atos administrativos, não se deixam margens para a informalidade, permitindo o pleno conhecimento e controle da fiscalização tributária⁵²¹.

⁵²⁰ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 991.

⁵²¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 862-863.

CAPÍTULO VI

INFRAÇÕES E SANÇÕES NOS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS

6.1 A NATUREZA E AS FUNÇÕES DAS SANÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Costuma-se definir a sanção como a “específica reação do direito ante a violação de um dever jurídico”⁵²², isto é, a consequência que o ordenamento jurídico atribui ao descumprimento de uma conduta prescrita e que age, no mais das vezes, como uma coação para o seu cumprimento⁵²³. ALFREDO AUGUSTO BECKER se referia à sanção como “o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, *diretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe”⁵²⁴. Por sua vez, GERALDO ATALIBA a definia como “a providência jurídica que acompanha a norma e atua na hipótese de violação do comando nela contido”⁵²⁵.

Comum a todas essas posições doutrinárias é a constatação do caráter de reação pelo não cumprimento de uma conduta que o Estado impôs ou, reversamente, a realização de uma conduta que o Estado proibiu, por contrariar valores ou bens jurídicos objeto de sua tutela⁵²⁶. Daí assistir razão a RENÉ ARIEL DOTTI, embora tratando especificamente do Direito Penal brasileiro, ao sustentar que “*reações* ou *sanções* devem ser vistas como palavras sinônimas, traduzindo razoavelmente qualquer deles a ideia de que se trata de consequências ou efeitos jurídicos do preenchimento de um *Tatbestand*”⁵²⁷. Essa hipótese normativa a que se refere DOTTI (*Tatbestand*), a nosso ver, é a hipótese da norma sancionatória que prevê, em seu bojo, o descumprimento de um dever jurídico de realizar ou se abster de realizar uma conduta.

⁵²² Por todos, cf. GORDILLO, Agustín. *Introducción al Derecho Administrativo*. 2ª Edição. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966, pp. 69-70

⁵²³ Cf. Kelsen, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. São Paulo: Editora Martin Fontes, 2005, pp. 37 e ss.

⁵²⁴ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2007, p. 345.

⁵²⁵ Cf. NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. *Noções de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, pp. 134-135.

⁵²⁶ A impossibilidade de se compreender o direito positivo de forma desvinculada de seus valores foi objeto de críticas por Hugo de Brito Machado, identificando, na sanção, sempre uma reprovação pelo legislador pela realização de uma conduta que lhe é indesejada. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009, p. 8.

⁵²⁷ Cf. DOTTI, René Ariel. *Curso de direito penal – parte geral*. 4ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 125.

Assim é a natureza jurídica das sanções, independentemente da área do Direito em que for aplicada. Portanto, a expressão “sanção tributária” será utilizada, neste estudo, como a consequência (*reação*) que o direito positivo impõe por uma infração consistente no não cumprimento de uma obrigação tributária, principal ou “acessória”, instituída com vistas a conferir eficácia às normas jurídicas tributárias⁵²⁸. De fato, ambas as condutas contrariam um valor ou bem jurídico tutelado pelo Estado: no caso de obrigações principais, o não recolhimento do tributo devido implica injusta redução da arrecadação tributária e, conseqüentemente, da própria capacidade de o Estado realizar as suas funções; já no caso dos deveres instrumentais, o seu não cumprimento causa prejuízo ao “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Uma advertência, contudo, é necessária: utilizaremos o termo “sanção tributária” para nos referirmos às sanções *stricto sensu*, consistentes nas sanções punitivas (pecuniárias ou não) impostas pelas infrações à legislação tributária e bens jurídicos protegidos pelo direito tributário. Não engloba, portanto, os juros de mora que, embora sejam considerados um liame sancionatório em sentido amplo, são figuras próprias e acessórias aos liames obrigacionais, possuindo natureza meramente indenizatória⁵²⁹, tendo como causa a recomposição do patrimônio para se impedir o enriquecimento sem causa, razão pela qual não se encontra, em nosso entendimento, dentro das “sanções tributárias” em sentido estrito.

Outrossim, ainda que o termo “sanção” seja polissêmico⁵³⁰, é imperioso que não se confunda a sanção tributária (penalidade) com a exigência do tributo devido e os seus acessórios, apesar de ambas as figuras serem inseridas, no mais das vezes, pelo mesmo veículo normativo, isto é, o auto de infração lavrado pelo fiscal. Com efeito, a primeira se refere à reação do ordenamento jurídico a uma conduta (ilícita) que fere algum de seus preceitos, enquanto a segunda decorre da subsunção, pela autoridade competente, do fato jurídico

⁵²⁸ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004, p. 161.

⁵²⁹ Cf. GOMES, Orlando. *Responsabilidade civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2011, pp. 53-55.

⁵³⁰ Como Paulo de Barros ensina, a expressão poderá significar tanto a relação jurídica que se instala por força do acontecimento de um fato ilícito, entre titular do direito lesado e o infrator, quanto a importância devida a título de penalidade ou de indenizações, ou deveres de fazer ou não fazer impostos sob o mesmo pretexto. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 862. Neste estudo, ao nos referirmos a “sanções tributárias”, estaremos nos referindo unicamente às sanções administrativas e não àquelas penais, cujo tipo penal prevê em seu antecedente o descumprimento de um dever instrumental (a exemplo dos crimes do art. 2º da Lei nº 8.137/90). Sobre a distinção entre sanções administrativas e penais, bem como os seus respectivos regimes jurídicos, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 811 e ss.

tributário (lícito) à hipótese geral e abstrata da regra-matriz de incidência tributária, pela qual se confere à Administração Pública o direito subjetivo de receber um determinado montante pecuniário a título de tributo, devidamente atualizado.

Nesse passo, a norma sancionadora inexoravelmente deverá ter, em seu antecedente, uma ação do infrator que viole um valor ou um bem jurídico tutelado pelo Estado, enquanto que, em seu consequente, uma reação àquela violação⁵³¹. Essa assertiva conduz à investigação das funções da sanção tributária, uma vez que aquelas agem como fundamento da última, bem como fornecerá parâmetros para controlar a intensidade daquela reação, que se materializará por meio de uma intervenção estatal na esfera dos direitos fundamentais do infrator (patrimônio), diante das circunstâncias fáticas de um determinado ilícito.

Na análise de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, haveria cinco espécies de sanções tributárias, embora todas tivessem “como único escopo obrigar o recolhimento da pena menor representada pelo tributo”. Em sua visão, as sanções se dividiriam em: (i) ressarcitórias, se visarem exclusivamente a permitir a recomposição do tributo recolhido a destempo; (ii) punitivas, caso possuam a pretensão de apenar o infrator; (iii) desincentivadoras, em se pretendendo, por meio do peso de sua incidência, atingir a falta de pagamento oriunda de dolo do infrator; (iv) implícitas, se incorporadas ao próprio tributo; e (v) corretivas, de caráter orientador e cuja aplicação se restringe às infrações formais, nas quais não tenha havido falta de recolhimento do tributo⁵³².

O raciocínio empreendido por MARTINS apresenta o mérito de constatar que as sanções tributárias apresentam mais de uma função. No entanto, não concordamos com a classificação das sanções segundo a sua finalidade, já que, a nosso ver, tais funções não se apresentam separadamente. Mais acertado parece defender, com apoio em RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, que toda sanção tributária exerce uma tríplice função: (i) punitiva, penalizante de infrações atuais cometidas pelo agente infrator; (ii) reparatória, em que se busca o ressarcimento pelos danos causados pela infração cometida; e (iii) didática (ou preventiva), desincentivando o

⁵³¹ Divergimos do pensamento de Geraldo Ataliba, segundo o qual a estrutura da norma jurídica é composta por hipótese, mandamento e sanção (cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 42), aproximando-nos do pensamento de Paulo de Barros Carvalho, para quem a sanção não compõe aquela estrutura estática da norma jurídica, configurando outra norma, com antecedente e consequente próprios (cf. CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas obrigações acessórias. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais: 1971, p. 382).

⁵³² Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. São Paulo: Saraiva, 1980, pp. 55-56.

infrator de novas infrações e incentivando os demais cidadãos ao cumprimento do mandamento legal⁵³³. Assiste razão, pois, a LUÍS EDUARDO SCHOUERI, ao pontificar que “em matéria tributária, sobressaem as funções didáticas, punitiva e indenizatória da pena”⁵³⁴.

Essa discussão, há muito, tem sido enfrentada no âmbito do direito penal, na evolução dos estudos sobre a teoria da pena. Como relata LUIZ REGIS PRADO, inicialmente as teorias absolutas viam a pena como mera compensação pelo mal causado pelo delito, o que foi amplamente contestado posteriormente pelas teorias relativas, que propunham ser o fundamento da pena o fim de prevenção, seja geral (imposição de temor aos possíveis delinquentes e reforço da consciência jurídica da norma pela coletividade) ou especial (sobre a pessoa do delincente, buscando que ele não volte a delinquir). No entanto, a fundamentação da pena exclusivamente nos fins de prevenção geral e especial também sofreu críticas, na medida em que acarretaria constante e substancial ampliação das margens penais dos delitos mais graves ou mais frequentemente praticados, podendo conduzir a penas injustas e desproporcionais, que não coadunariam com o Estado Democrático de Direito. Daí a relevância da teoria unitária que, ao mesmo tempo em que reconhece as finalidades de prevenção, admite a exigência de retribuição jurídica da pena, como forma de não retirar a importância da consideração do injusto e da culpabilidade do infrator na dosimetria da pena⁵³⁵.

Evidentemente, a discussão que existe no âmbito do direito penal não pode ser automaticamente aplicada ao direito tributário, uma vez que, naquele ramo, são distintas as finalidades da pena e os direitos do infrator, restringidos pela imposição da penalidade. No entanto, o debate ali travado oferece interessantes subsídios, para que se sustente o entendimento de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA na seara do Direito Tributário.

Entender que o “único escopo” da sanção tributária é o de obrigar o recolhimento do tributo (caráter reparatório) equivaleria a assumir que a responsabilidade pelas infrações tributárias seria meramente objetiva⁵³⁶, o que – é bom que se diga com todas as letras – não

⁵³³ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. Fortaleza: Dialética / ICET, 2004, p. 400. No mesmo sentido, ainda, cf. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 110-129.

⁵³⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 816.

⁵³⁵ Cf. PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro*. Volume I – Parte geral. 4ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, pp. 511-526.

⁵³⁶ O tema tem sido objeto de controvérsia no âmbito doutrinário. No sentido do descabimento da “responsabilidade objetiva” no direito tributário, cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16ª Edição.

consta com previsão normativa no direito posto e nem com ele se coaduna⁵³⁷, já que a culpabilidade do infrator e a intensidade do ilícito seriam irrelevantes. Além disso, também não ofereceria parâmetros adequados à imposição da sanção, nos casos de recusa de prestação de informações referentes a um terceiro, porquanto o tributo devido por outrem não refletiria, concretamente, a culpabilidade do infrator.

As mesmas críticas se estendem ao entendimento de que as sanções tributárias possuiriam mero caráter indenizatório⁵³⁸. Em relação às obrigações tributárias, não diferenciaria o tributo que não foi recolhido por razões conjunturais específicas e excepcionais (v.g. dificuldades financeiras do contribuinte, falha no sistema eletrônico do Fisco, etc.) daquele que não o foi em razão de práticas evasivas. No que tange aos deveres instrumentais, não oferece parâmetros seguros para mensurar o valor para se “indenizar” o Estado, por descumprimento de condutas que, ontologicamente, não possuem caráter patrimonial.

Há, também, quem negue a função reparatória das sanções tributária, sob o fundamento de que a imposição da sanção não substitui a exigência do tributo, sendo aplicadas a despeito da reparação, que será buscada pelo pagamento, com juros e multa de mora, do tributo⁵³⁹. Embora tal raciocínio seja aplicável em relação às sanções tributárias que se refiram ao descumprimento da obrigação principal, não parece ele ser aplicável às sanções impostas em razão do não cumprimento de deveres instrumentais, já que, nesses casos, a própria imposição

São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 470-472; COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 291; MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. Fortaleza: Dialética / ICET, 2004, pp. 173-175; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 828, entre outros. Em sentido contrário, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Ed. SP: Noeses, 2009, p. 888; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009, pp. 673-674; DENARI, Zelmo. Responsabilidade Tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos Caderno de Pesquisas tributárias*, nº 5. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1980, p. 137; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17ª Edição. RJ: Renovar, 2010, p. 271, entre outros. No entanto, é forçoso perceber que mesmo aqueles que veem no art. 136 do CTN fundamento para a responsabilidade objetiva nas infrações tributárias, por vezes, admitem o seu “temperamento”, que, a nosso ver, implica reconhecer a relevância do aspecto subjetivo do agente infrator para a aplicação de sanções tributárias.

⁵³⁷ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1994, pp. 106-107.

⁵³⁸ Américo Lacombe afasta qualquer pretensão punitiva da sanção tributária, sustentando que a sanção tributária apenas teria caráter patrimonial. Cf. LACOMBE, Américo. Sanções tributárias. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias*, n. 4. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, pp. 13-26.

⁵³⁹ Cf. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Limites constitucionais da responsabilidade objetiva por infrações tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 77. São Paulo: Dialética, 2002, p. 25.

de multa substitui a exigência de uma prestação positiva ou negativa pelo contribuinte, que não lhe é mais exigida.

Eis porque o art. 113, §3º do CTN⁵⁴⁰ se vale do conceito de “conversão”: não cumprido o dever instrumental, surge a pretensão punitiva do Estado pela penalidade pecuniária, em substituição do cumprimento daquele dever. Deduz-se que, no caso de sanções pelo descumprimento de dever instrumental, a sanção tributária possui, sim, uma função ressarcitória, mas não do valor do tributo devido, e sim do “interesse da arrecadação ou da fiscalização”, que foi frustrado pela conduta do contribuinte.

Também a sanção tributária não se justifica apenas pela sua função punitiva, sob pena de reduzir o instituto, no direito tributário, a um mero instrumento de vingança, incompatível com o Estado Democrático de Direito.

Ademais, é importante perceber que a consideração exclusiva da finalidade preventiva da sanção tributária poderia causar as distorções apontadas no âmbito do direito penal, uma vez que se desconsidaria o ilícito efetivamente cometido e o seu desvalor como parâmetro de aplicação da sanção, o que pode resultar, por vezes, em penalidades desproporcionais ou injustas.

Portanto, somente pela conjugação dessas três funções é que uma sanção tributária (no caso do descumprimento de deveres instrumentais, uma multa pecuniária) se mostrará legítima no Direito Tributário. A função reparatória coloca o tributo ou o interesse da fiscalização como parâmetro objetivo da sanção; já a função punitiva põe em evidência a necessidade de se considerar a culpa do infrator para a imposição e dosimetria da sanção, colocando a conduta do agente como elemento essencial da configuração do ilícito; por fim, a função preventiva confere importância ao próprio valor ou bem jurídico tutelado pelo Estado, reafirmando-o perante a sociedade e buscando o proteger de futuras transgressões.

Ademais, num sistema jurídico baseado no Princípio da Isonomia, é imperioso que se apliquem diferentes punições de acordo com o grau de intensidade à lesão ao bem jurídico e a culpabilidade de seu infrator. Afinal, não parece se sustentar, sob a ótica do referido princípio, que um contribuinte que não tenha cumprido uma obrigação tributária em razão de uma falha no sistema eletrônico da Administração Pública seja apenado na mesma intensidade daquele

⁵⁴⁰ “Art. 113. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

que não o fez deliberadamente, com o intuito de praticar atos evasivos. Tornam-se necessárias considerações acerca de sua culpa. Entender diferentemente implicaria amesquinamento das funções punitivas e preventivas, porque uma sanção que leve em consideração apenas os aspectos objetivos da infração tributária poderá, no mais das vezes, não ser suficiente para punir de forma eficaz o infrator e desincentivá-lo de realizar novas infrações.

Também não se justifica que o descumprimento de deveres instrumentais, que promovam em diferente intensidade o interesse da fiscalização, seja apenado com igual intensidade em todos os casos, tendo em vista somente o prejuízo à arrecadação tributária. É imperioso que sejam punidos com maior vigor os contribuintes que não cumprirem deveres instrumentais que se apresentem mais relevantes à atividade fiscalizatória.

Para ilustrar o raciocínio desenvolvido, imaginem-se duas situações distintas, mas dentro do contexto de uma operação mercantil: (i) o contribuinte recolhe o tributo, porém não emite a Nota Fiscal eletrônica (nem mesmo a manual); e (ii) o contribuinte recolhe o tributo, emite a Nota Fiscal, entretanto preenche equivocadamente o código NCM da mercadoria (que, neste caso, por hipótese, em nada altera em relação à determinação da alíquota aplicável). Em ambas as situações, o prejuízo para a arrecadação é idêntico, contudo é necessário que a sanção penalize mais severamente a primeira, com o intuito de educar os contribuintes com maior eficiência, já que o interesse da fiscalização é mais afetado naquele caso.

Se assim é, o próprio Princípio da Isonomia impõe o reconhecimento de que, ao lado da função reparatória, a sanção tributária possui uma função punitiva e preventiva, que leva em consideração a culpa do infrator e a intensidade da lesão do bem jurídico tutelado. É acertada, pois, a assertiva de HELENO TÔRRES, com base nas lições de Michele Taruffo, de que “para a aplicação de qualquer multa, deve-se, antes de tudo, identificar o fato ilícito. Para tanto, deve-se promover necessária análise da conduta do sujeito, de sorte a legitimar a projeção de consequências sancionatórias sobre sua esfera jurídica”⁵⁴¹.

Por fim, não há de se perder de vista que a sanção tributária deve ser cominada dentro de parâmetros que a tornem juridicamente aceitáveis. Aqui, surge a voz de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, sustentando que, em qualquer campo ou caso, as sanções tributárias deverão ser

⁵⁴¹ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 668.

justas, adequadas, proporcionais e razoáveis⁵⁴². *Razoáveis* serão aquelas em que a penalidade imposta guarde relação de equivalência com a gravidade da infração e da lesão ao bem jurídico tutelado; *adequadas* e *proporcionais* serão aquelas que passem no exame da proporcionalidade, isto é, em que haja adequação entre meios (sanção cominada) e fins (tríplice função das sanções tributárias), vedando-se a imposição de medidas superiores às aquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; e *justas* serão aquelas que não causem restrição excessiva a um direito fundamental.

Não é razoável ou proporcional que se estabeleça uma sanção que não guarde relação com o bem jurídico protegido pelo ordenamento. Daí a importância de se investigar o regime sancionador em conjunto com conteúdo semântico da regra do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional, porquanto ele auxilia sobremaneira na identificação do bem jurídico lesado, agindo, portanto, como um parâmetro relevante na imposição da penalidade.

6.2 O CONTROLE DA SANÇÃO PELO DESCUMPRIMENTO DE DEVERES INSTRUMENTAIS: A LESÃO AO “INTERESSE DA ARRECADAÇÃO OU DA FISCALIZAÇÃO” COMO PRESSUPOSTO DA SANÇÃO TRIBUTÁRIA

Se é correto que a sanção tributária em sentido estrito, como se viu, constitui uma reação do direito positivo por ações contrárias a valores e bens jurídicos tutelados pelo Estado, cumpre agora investigar as consequências da identificação do bem jurídico protegido pelas sanções impostas em face do descumprimento do dever instrumental.

Estamos convencidos de que, para se compreenderem os limites normativos às referidas sanções (penalidades), não basta apoiar-se em limites quantitativos gerais como a proibição do excesso ou a regra do não-confisco, importando reconhecer que a lesão ao “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” é o pressuposto e limite para aplicação da sanção tributária imposta em razão do descumprimento de dever instrumental.

Ausente um parâmetro, segundo o qual a dosimetria legislativa da sanção haverá necessariamente de sustentar-se, as penalidades impostas, posto que não confiscatórias, no

⁵⁴² Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. Fortaleza: Dialética, 2004, p. 401, nota de rodapé nº 1.

mais das vezes causam distorções no sistema, implicando a perda de racionalidade e caráter sistêmico do próprio ordenamento jurídico; problemas de legitimação do direito tributário sancionador, que não conseguirá justificar a assimetria de sanções impostas pelo legislador para punir situações, no mais das vezes, semelhantes; e frustração no exercício da função preventiva da sanção, na medida em que se compromete a função reeducadora da pena, que passa a não ser exercida de forma coerente.

Em tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, DAVID TEIXEIRA DE AZEVEDO, debruçando-se sobre as assimetrias na legislação penal de nosso ordenamento jurídico, relata a “absoluta carência de coerência lógica e proporcionalidade punitiva” no Código Penal, resultando em punições maiores a crimes que lesionam o patrimônio ou a liberdade do que o próprio bem jurídico vida humana, o que impediria a correta “internalização” das normas sancionadoras pelos seus destinatários, bem como implicaria frustração à finalidade de prevenção geral da pena pela infusão do sentimento de validade do ordenamento jurídico⁵⁴³. Assim sendo, a incoerência e desproporcionalidade retiram a própria legitimidade das sanções, pois passam a configurar arbítrio estatal que, sobre dificultar a compreensão de seus destinatários, por inexistir um critério jurídico para a sua imposição, não se justificam em um Estado de Direito baseado na isonomia.

Tais conclusões, embora obtidas no campo do direito penal, devem ser levadas em consideração no estudo das sanções tributárias, uma vez que distorções na dosimetria da sanção no âmbito do direito tributário gerarão os mesmos efeitos negativos àqueles provocados no âmbito do direito penal, retirando-lhes a justificação e impedindo uma coerente educação sancionatória. Afetam, por conseguinte, a segurança jurídica e a certeza do direito, em prejuízo de toda a sociedade⁵⁴⁴.

Emblemática é a incoerência que se identifica nas sanções por descumprimento de deveres instrumentais na legislação federal. Empresas que apresentarem informações inexatas, incompletas ou com omissões, no preenchimento de sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), referentes à contribuição ao PIS e a COFINS, sujeitam-se a uma multa de 3% sobre o valor das transações comerciais ou das operações financeiras, a que se referir a informação inexata

⁵⁴³ Cf. AZEVEDO, David Teixeira de. *Dosimetria da pena: causas de aumento e diminuição*. São Paulo: Malheiros, 1998, pp. 92-96.

⁵⁴⁴ Cf. BECHO, Renato Lopes. O direito tributário sancionador e as sanções político-administrativas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 222. São Paulo: Dialética, 2014, p. 108.

ou incompleta, ou ainda a omissão (art. 57 da MP nº 2.158/01). Não é difícil imaginar que tais vícios, por vezes, decorrem de divergência na interpretação da legislação tributária e, portanto, são sistematicamente repetidas por um período longo de tempo, aplicando-se a multa a um elevado número de transações comerciais, podendo resultar em multas milionárias ou bilionárias ao longo do ano, a depender do faturamento da empresa.

No entanto, no âmbito do Imposto sobre a Renda, na hipótese em que houver inexatidões, incorreções ou omissões no preenchimento do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), aplica-se uma multa de 3%, mas sobre uma base muito inferior: o próprio valor omitido, inexato ou incorreto (art. 2º da Lei nº 12.973/14). E não é só: nos casos em que não houver a entrega desse livro fiscal, aplica-se multa equivalente a 0,25% do lucro líquido, por mês-calendário ou fração, antes da incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro – CSL, no período a que se referir a apuração, limitada a 10% ou a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).

Tal incoerência não é explicada pelo fato de a primeira sanção se referir à EFD enquanto que a segunda se refere ao LALUR, pois a inobservância de ambos atinge, em igual intensidade, o “interesse da fiscalização tributária”, quando do exercício da função fiscalizadora pelas autoridades. Dado inexistir um princípio específico (isto é, um critério diretivo) a determinar a informatização da fiscalização tributária, não há justificção, sob a ótica da isonomia, que se puna com maior rigor o descumprimento de deveres instrumentais no âmbito da EFD do que em relação ao LALUR, vez que ambas têm idênticas funções no que se refere a atender o interesse da fiscalização. O problema se agrava a partir da progressiva informatização, inclusive, do próprio LALUR, cuja elaboração passou a ser permitida (e hoje é obrigatória) por meio eletrônico, via Escrituração Contábil fiscal – ECF, em substituição à escrituração física⁵⁴⁵. A distorção aponta, verdadeiramente, um arbítrio do legislador tributário.

Tudo isso reforça a ideia de que as sanções deverão ser impostas segundo um parâmetro definido, e que esse parâmetro deverá levar em conta o bem jurídico tutelado. Nesse sentido, GERALDO ATALIBA asseverou, em feliz passagem, que “no campo punitivo, a

⁵⁴⁵ O art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.422/13 dispensou a escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) em meio físico, se o contribuinte optar pela escrituração via ECF.

intensidade das punições corresponde ao princípio da retribuição, à vista da valoração legislativa dos bens jurídicos tutelados”⁵⁴⁶.

No entanto, curiosamente, o bem jurídico tutelado pela norma sancionatória não tem recebido a devida relevância no campo do direito tributário. A HUGO DE BRITO MACHADO não passou despercebido o fato de que “as leis não adotam coerentemente as sanções tributárias tendo em vista o bem jurídico por elas atingido”⁵⁴⁷. O resultado disso é uma perversa distorção no regime sancionador do direito tributário, que conduz a sanções desproporcionais e que ultrapassam a culpa do infrator, não atendendo, pois, aos princípios constitucionais da individualização da pena (art. 5º, inc. XLVI) e da isonomia (art. 5º), em sentido radicalmente oposto ao que tem sido amplamente debatido no âmbito doutrinário⁵⁴⁸, e que se mostra, outrossim, incapaz de responder satisfatória e coerentemente aos anseios da sociedade. Daí importar, no estudo das sanções tributárias, examinar a sua coerência com o bem jurídico que é por elas protegido.

O primeiro passo para conferir importância ao bem jurídico protegido pelas sanções tributárias é identificá-lo. A expressão “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, tal como prevista no CTN, indica que, em verdade, há dois bens jurídicos distintos protegidos pelas normas sancionadoras pelo não cumprimento de deveres instrumentais: (i) o interesse da arrecadação tributária; e (ii) o interesse da fiscalização tributária.

Tal distinção, entretanto, não é absoluta. Na construção das normas jurídicas que impõem deveres instrumentais, o interesse da arrecadação e o da fiscalização, enquanto referentes ao próprio campo de atuação da Administração Tributária, sempre coexistirão, visando ao bom funcionamento do sistema tributário. Contudo, em cada caso concreto, poderá o intérprete identificar a preponderância de um ou de outro, ao se levar em consideração o efeito gerado pelo dever instrumental em relação à formalização do fato jurídico tributário.

A nosso ver, um dever instrumental atenderá imediatamente o interesse da arrecadação, se ligado à formalização do fato jurídico tributário, isto é, na medida em que ele for imprescindível para a construção da norma individual e concreta referente ao tributo devido,

⁵⁴⁶ Cf. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 159-160.

⁵⁴⁷ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004, p. 162.

⁵⁴⁸ No sentido da individualização da pena nas sanções tributárias, por todos, cf. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Limites constitucionais da responsabilidade objetiva por infrações tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 77. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 14-26.

seja pelo contribuinte ou pelo fisco, como ocorre, via de regra, na emissão de uma nota fiscal, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA/ICMS, de Declaração do Imposto de Renda de Pessoa Física – DIRPF, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, etc. De outro lado, atenderá imediatamente o interesse da fiscalização aqueles deveres que se voltam a propiciar meios ou benefícios à atividade da autoridade fiscal, quando da fiscalização dos atos praticados pelo contribuinte, e cuja supressão não impede o conhecimento do fato jurídico tributário pelas autoridades fiscais, como ocorre, normalmente, nas condutas negativas impostas ao contribuinte durante auditorias, nas emissões de documento fiscal para acompanhamento do deslocamento de mercadorias (v.g., Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica – DANFE), na escrituração de livros fiscais, Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – DIRF⁵⁴⁹, etc.

Temos ainda que nem sempre a classificação de um dever instrumental dentro de uma dessas duas categorias será simples. Basta verificar que, na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, constam fichas específicas para informações necessárias para a formalização do fato jurídico tributário e a conformação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda, como fichas que têm como objetivo fornecer informações à Administração Tributária, para posterior conferência com outras declarações, como, exemplificativamente, a ficha “61A – Rendimentos de Dirigentes, Conselheiros, Sócios e Titulares”, ou até mesmo para auxiliar a fiscalização de outros tributos, como o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (Fichas 19 a 26).

O caso é emblemático para se demonstrar que apenas mediante o caso concreto é que será possível identificar se o dever instrumental promove preponderantemente o “interesse da arrecadação” ou o “interesse da fiscalização”. Dentro do contexto do IRPJ, parece-nos que a DIPJ promove precipuamente o “interesse da arrecadação”, uma vez que contém os elementos imprescindíveis para a construção do fato jurídico tributário, dentro da forma requerida pelo direito, enquanto que, fosse a DIPJ analisada sob o contexto do IPI, seria sustentável que ela realiza, reversamente, o “interesse da fiscalização”, pois apenas forneceria os elementos adicionais com o intuito de munir a Administração Tributária de informações precisas para se

⁵⁴⁹ Tratando-se da retenção como um dever instrumental, conforme defendido no Capítulo II, Subcapítulo 2.4, a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte não diz respeito a uma obrigação principal daquele que realiza o dever, mas apenas facilita à fiscalização tributária, fornecendo informações exatas sobre o recolhimento que a fonte realizou, enquanto órgão arrecadador.

conferir as informações contidas nos deveres instrumentais, que propriamente formalizaram o fato jurídico tributário, no caso, as notas fiscais emitidas.

Também o contexto poderá redundar numa transmutação da vocação finalística do dever instrumental, ou seja, se o dever se vocaciona com maior intensidade à realização do “interesse da arrecadação” ou do “interesse da fiscalização”. Em exemplo recente, foi o que ocorreu em relação ao preenchimento da Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Em princípio, a escrituração de livros fiscais, sejam eles físicos ou digitais, atuam preponderantemente no interesse da fiscalização, na medida em que servem de apoio à atividade fiscalizatória, permitindo conferir, com maior grau de detalhamento, os elementos do fato jurídico tributário formalizado pelo contribuinte (v.g.: a composição da base de cálculo do IRPJ). A partir, no entanto, da substituição da declaração do contribuinte (no caso do Imposto sobre a Renda, da DIPJ), sob a condição de realizar a escrituração na plataforma informatizada da Administração Pública (EFD)⁵⁵⁰, logo se vê que a própria escrituração digital passa a ser fundamental também na própria formalização do fato jurídico pelo contribuinte, a demonstrar a preponderância, dentro desse novo contexto, do interesse da arrecadação naquele dever instrumental.

Seja como for, é importante frisar que, a despeito das dificuldades para se distinguir, com precisão, o bem jurídico tutelado pelo dever instrumental, a sanção tributária inexoravelmente deverá guardar relação com o dano que lhe foi causado, isto é, deverá ter a lesão aos bens jurídicos insertos no “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” como parâmetro em sua imposição.

Sob a ótica do bem jurídico tutelado pela sanção tributária, torna-se interessante analisar as sanções impostas que, em razão do não cumprimento de um dever instrumental que se refere a um tributo inconstitucional ou indevido, se justificam.

Como já se viu, no caso em que o tributo a que se refere o dever instrumental for inconstitucional, não haverá o “interesse da arrecadação ou da fiscalização”⁵⁵¹ e, portanto, a própria exigência daquele dever restará despida de justificação. Consequentemente, o seu descumprimento não implicará lesão ao bem jurídico tutelado pela norma sancionatória, pelo que a imposição da última igualmente não se legitimará em nosso ordenamento jurídico. Este,

⁵⁵⁰ Art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.422/13.

⁵⁵¹ Ver *Capítulo V*, Subcapítulo 5.3.

inclusive, foi o raciocínio que conduziu o voto do Ministro Luiz Fux, no julgamento do Recurso Especial nº 899.895, em que foi afastada multa por descumprimento de dever instrumental, sob o fundamento que, naquele caso, o próprio dever (de escrituração de livros fiscais) não poderia ser exigido, porquanto o tributo com o qual se articulava foi declarado inconstitucional pela Corte Suprema⁵⁵².

Já nas situações em que o tributo não for devido, embora não se possa afirmar, do ponto de vista formal, a inexigibilidade do dever instrumental, na medida em que persiste a norma geral e abstrata instituidora do tributo, com a qual o dever instrumental se liga, não se pode desprezar o fato de que a ausência de obrigação tributária efetivamente constituída e formalizada retira qualquer “interesse da arrecadação” na imposição daquele dever no caso concreto. Se assim é, a sanção tributária pelo seu descumprimento não poderá ter como parâmetro para sua dosimetria o valor do tributo que seria devido, porque se referirá exclusivamente ao interesse da fiscalização. Logo, espera-se a imposição de multas fixas ou que sejam graduadas de acordo com parâmetros próprios que reflitam o interesse da fiscalização efetivamente lesado pela conduta do infrator, bem como sua culpabilidade.

Eis a conclusão a que chegou HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, embora trilhando caminho diverso, ao sustentar a impossibilidade de se exigir do contribuinte multa proporcional ao do valor da operação ou do valor do tributo (caso este fosse devido) pelo descumprimento de deveres instrumentais, nos casos de operações não tributadas, isentas, imunes ou consideradas já tributadas (v.g., substituição tributária), em razão de inexistir relação entre aqueles valores e a gravidade do ilícito correspondente⁵⁵³, que, a nosso ver, seria inequivocamente o mero interesse da fiscalização, já que não haveria de se falar em arrecadação no caso concreto.

Por fim, não é demais ressaltar que, além da lesão ao bem jurídico tutelado, o Princípio da Isonomia exige o reconhecimento da culpabilidade como outro importante vetor à aplicação de sanções tributárias. É acertada a afirmação de EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, de que viola a isonomia a imposição de uma sanção sem considerações sobre a culpa do infrator, isto é, “sem que sejam consideradas as circunstâncias fáticas e jurídicas de um fato concreto”, na

⁵⁵² Cf. Superior Tribunal De Justiça. Recurso Especial nº 899.895/SP, Primeira Turma, Relator Ministro Luiz Fux, J. 04.06.09, DJe. 05.08.2009.

⁵⁵³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Multas tributárias, proporcionalidade e confisco. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 27. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 372-383.

medida em que implicaria o mesmo tratamento à generalidade dos infratores, inclusive os desiguais⁵⁵⁴.

Fixados os pressupostos para a legitimação das sanções tributárias pelo descumprimento de deveres instrumentais, passaremos, ainda que em açodada inferência, a enunciar os limites materiais e quantitativos para a sua instituição.

6.3 LIMITES À SANÇÃO PELO DESCUMPRIMENTO DE DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS

6.3.1 LIMITES MATERIAIS

Referimo-nos, neste estudo, a limites materiais das sanções tributárias como aqueles estabelecidos em razão do bem jurídico tutelado pela norma sancionatória. O reconhecimento de que o bem jurídico tutelado possui relevância não apenas na imposição da penalidade, como igualmente em sua dosimetria, implica assumir que lesões a diferentes bens jurídicos ensejam distintas formas de sanção ou, pelo menos, diferentes critérios de dosimetria da pena.

Nos casos em que o dever instrumental for imposto predominantemente no interesse da arrecadação, a punição pelo seu descumprimento não deverá ultrapassar o próprio valor do tributo que, por conta da não realização da conduta positiva ou negativa que foi imposta ao contribuinte, deixou-se de ser recolhido. Em outras palavras: dentro de uma situação limite, em que o descumprimento do dever instrumental é um meio necessário para o não recolhimento do tributo (v.g.: a não emissão da DCTF acompanhada de sonegação), o valor máximo para sua punição é o valor (100%) do próprio tributo, na reafirmação máxima do bem jurídico tutelado pela norma sancionatória.

Não é demais notar que esse limite atende às exigências do Princípio da Isonomia, na medida em que estipula parâmetros máximos distintos para as penalidades, no caso em que o contribuinte não emitiu ou escriturou documentos fiscais e naqueles em que ocorreu mero erro formal que causou menor prejuízo ao interesse público.

⁵⁵⁴ Cf. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Limites constitucionais da responsabilidade objetiva por infrações tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 77. São Paulo: Dialética, 2002, p. 23.

De outro lado, se o dever instrumental descumprido foi instituído no interesse da fiscalização, parece-nos premente a fixação em lei de um valor máximo (teto) para a multa pecuniária pelo descumprimento do dever instrumental, que reflita efetivamente o dano ao interesse da fiscalização. Isso não significa que as sanções tributárias, nesses casos, nunca poderão levar em consideração o valor do tributo devido em sua mensuração. O que se sustenta, aqui, é que a proporcionalização da sanção em função do valor do tributo que teria sido devido, caso não fosse o descumprimento do dever instrumental, posto que aceitável, como parâmetro de igualdade horizontal, deverá respeitar como limite máximo a expressão econômica do “interesse da fiscalização” promovido pelo dever instrumental descumprido, que inexoravelmente será um valor fixo, a depender da conduta ilícita e da efetiva lesão àquele bem jurídico.

Nesse passo, desde que respeitados os limites máximos acima, derivados dos próprios bens tutelados pela norma sancionatória, poderá o legislador eleger outros parâmetros para a fixação da pena. Concordamos com a assertiva de RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO, para quem a capacidade contributiva poderá ser utilizada como um dos critérios do legislador para a graduação e a individualização da pena. No entanto, a capacidade contributiva não atuará com a feição de limite, como o faz em relação aos tributos, não havendo óbices para que a utilização desse critério possa causar o agravamento da sanção tributária⁵⁵⁵.

O legislador, porém, não está autorizado a utilizar o valor da operação ou da dimensão econômica do fato jurídico tributário como parâmetro para instituir sanções tributárias⁵⁵⁶, com o que se deturparia a essência da sanção, na medida em que a multa não apenas recairia sobre a conduta ilícita (o tributo que não foi recolhido), mas sobre a conduta lícita que dá ensejo ao pagamento do tributo (obrigação principal)⁵⁵⁷.

De fato, o valor da base de cálculo do tributo não guarda relação com o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Extravasa o interesse da arrecadação na medida em que considera valor maior do que o próprio tributo devido pela ocorrência do fato jurídico

⁵⁵⁵ Cf. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Sanções tributárias. In MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004, p. 375.

⁵⁵⁶ Cf. PAULINO, Maria Ângela Lopes. Os limites quantitativos das sanções pecuniárias decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais. *Revista de Direito Tributário*, n. 113. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 269.

⁵⁵⁷ Cf. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Sanções tributárias. In MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004, pp. 369-371.

tributário, a que o Poder Público teria direito. Ademais, nenhuma conexão guarda com o interesse da fiscalização, que deve ser pertinente à atividade da Administração Tributária e não a fatos ligados ao contribuinte.

Merece reflexão, por ilustrar a aplicação dos parâmetros expostos na análise de sanções tributárias, a evolução legislativa da exigência do Estado do Amazonas de que o transporte de mercadorias seja acompanhada pela Capa de Lote Eletrônica – CL-e, documento fiscal emitido pelos transportadores de mercadorias, pelo qual se identificam todos os Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica – DANFEs, com o intuito de agilizar o processo de vistoria, registro de passagem e liberação das cargas, instituída pelo Decreto Estadual nº 29.425/09⁵⁵⁸.

Tratando-se de caso em que o dever instrumental é fortemente vocacionado à realização do “interesse da fiscalização”, esperava-se que a sanção cominada pelo seu descumprimento fosse um valor fixo ou que, pelo menos, apresentasse um limite fixo, principalmente quando se constata que o sujeito passivo do dever instrumental (transportador) não é o mesmo das obrigações tributárias a que se referem os documentos fiscais discriminados na CL-e (comerciantes).

No entanto, à época de sua instituição, a sanção foi fixada sobre o valor (10%) das mercadorias transportadas, ou seja, a base de cálculo do ICMS devido pelos clientes da transportadora⁵⁵⁹.

A primeira crítica que se faz é o próprio critério utilizado na dosimetria da sanção – o valor da mercadoria transportada –, uma vez que não guarda relação com o “interesse da fiscalização” prestigiado pela Capa de Lote eletrônica. Guardaria relação, quando muito, com as notas fiscais emitidas para documentar a operação mercantil, entretanto nunca com o dever de documentar outros documentos fiscais para “agilizar” a atividade fiscalizatória. E mesmo se assim o fosse, a nosso ver não seria possível, pelas razões já expostas.

⁵⁵⁸ “Art. 23. Fica instituída a Capa de Lote Eletrônica – CL-e a ser emitida por transportadores, agentes de cargas ou contribuintes que operem com cargas próprias inscritos no Cadastro de Contribuintes do Amazonas – CCA. § 1º A CL-e é um documento eletrônico que identifica todos os DANFE existentes em uma unidade de carga. (...) § 4º A CL-e possuirá código de barras identificador para agilizar o processo de vistoria, registro de passagem e liberação das cargas, na hipótese do contribuinte se encontrar regular perante o fisco”.

⁵⁵⁹ Redação do art. 382 do RICMS/AM, vigente em 2009: “Art. 382. O descumprimento das obrigações principal e acessórias previstas na legislação tributária, apurado mediante procedimento fiscal cabível, sujeitará o infrator às seguintes multas, sem prejuízo do recolhimento do valor do imposto, quando devido. (...) XXVI - 10% (dez por cento) do valor da mercadoria, não inferior a R\$ 300,00 (trezentos reais), ao transportador que não possuir o manifesto de carga ou omitir, no referido documento, qualquer mercadoria, bem ou valor”.

Também a falta de um limite merece críticas. Isso porque, refletindo um dever que promove exclusivamente ao “interesse da fiscalização” no caso concreto, seu limite é a própria lesão ao bem jurídico tutelado, que nenhuma ligação guarda com o fato jurídico tributário, ainda que fosse próprio.

Um exemplo ilustra essa assertiva: o embaraço à fiscalização, causado pela falta de emissão da CL-e, será exatamente o mesmo, em possuindo a mercadoria transportada elevado preço de venda (diamantes) ou se este for irrisório (cestas básicas), já que o que se prejudicará é a agilidade e a própria fiscalização da carga transportada, para a sua liberação, e não uma arrecadação potencial.

Mesmo o efeito positivo, no sentido de individualização da pena, em nosso entender, não justificaria a adoção do valor da operação. Isso porque, embora outros critérios possam ser adotados na cominação da pena, com o intuito de se realizar a isonomia, não se pode ignorar que, neste caso, o transportador não possui necessariamente vinculação com o vendedor ou com a operação mercantil, bastando-se imaginar a hipótese, bastante comum, de terceirização do transporte de cargas. Portanto, a utilização do valor da operação sequer é apta para diferenciar a culpabilidade do infrator no caso concreto.

A legislação da Capa de Lote eletrônica ainda é interessante, pois, o Decreto nº 30.013/10 trouxe nova redação ao inc. XXVI do art. 382 do Regulamento do ICMS do Estado do Amazonas (RICMS/AM), instituindo-se um limite de R\$ 5.000,00 nos casos em que as mercadorias ou bens transportados forem “imunes, isentos ou considerados já tributados até o consumidor final, ou destinados ao ativo permanente”⁵⁶⁰. Ainda que a nova redação tenha o mérito de reconhecer que a lesão ao “interesse da arrecadação” teria um limite (no caso, R\$ 5.000,00), a sua restrita aplicação aos casos em que houver imunidade, isenção ou as mercadorias e bens sejam destinados ao ativo permanente não se justifica, já que não se trata de um dever instrumental que promove o interesse da arrecadação.

⁵⁶⁰ Redação do art. 382 do RICMS/AM, com as alterações do Decreto nº 30.013/10: “Art. 382. O descumprimento das obrigações principal e acessórias previstas na legislação tributária, apurado mediante procedimento fiscal cabível, sujeitará o infrator às seguintes multas, sem prejuízo do recolhimento do valor do imposto, quando devido. (...) XXVI – 10% (dez por cento) do valor da mercadoria, ao transportador que não possuir o Manifesto de Carga, ou a Capa de Lote Eletrônica, quando obrigado a emití-la, ou que omitir, nos referidos documentos, mercadoria ou bem, limitada a R\$5.000,00 (cinco mil reais), quando se tratar de mercadorias ou bens imunes, isentos ou considerados já tributados até o consumidor final, ou destinados ao ativo imobilizado”.

Mais acertado teria sido se o legislador tivesse reconhecido que a lesão ao interesse de fiscalizar as cargas, quando da não emissão da CL-e, seria suficientemente penalizada (cumprindo-se de maneira adequada a tríplice função da pena) com o montante máximo de R\$ 5.000,00, independente da incidência do ICMS ou não sobre aquelas mercadorias, já que, insista-se, o transportador de mercadorias não guarda relação, no mais das vezes, com a operação mercantil que promoveu as suas saídas.

Por fim, há de se reconhecer que existirão situações em que o intérprete, diante das circunstâncias do caso concreto, verificará que o dever instrumental exigido promove tanto o interesse da arrecadação quanto o da fiscalização dos tributos. Nesses casos, haverá o aplicador da lei, mediante labor interpretativo, identificar qual o objeto tutelado de forma predominante pelo dever instrumental, aplicando o limite cabível à espécie.

6.3.2 LIMITES QUANTITATIVOS

Por limites quantitativos, referimo-nos àqueles que estabelecem parâmetros para se fixar um patamar máximo, a partir do qual a sanção imposta não se legitima perante a aplicação coerente de suas finalidades e os princípios constitucionais, caracterizando-se desproporcional e socialmente injusta. Quando se cogita em definir limites quantitativos à imposição de sanções aos contribuintes pelo descumprimento de deveres instrumentais, especialmente delicado é o tema do confisco, que tem sido apontado como limite máximo para a instituição de sanções em matéria tributária.

Neste tema, duas posturas podem ser adotadas. De um lado, há quem defenda a inaplicabilidade da regra do art. 150, inc. IV às sanções tributárias, cujos limites seriam encontrados na razoabilidade, proporcionalidade ou, ainda, no direito de propriedade; de outro, aqueles que não veem qualquer incompatibilidade da vedação ao efeito de confisco com as sanções tributárias.

Dentro da primeira corrente, sustenta AMÉRICO LACOMBE que a vedação constitucional do confisco não implicaria qualquer limitação no que concerne à imposição de sanções

tributárias, cujos limites para sua fixação seria a razoabilidade, de modo que levasse em conta “apenas a obtenção de reparação ao dano presumido”⁵⁶¹.

Segundo HUGO DE BRITO MACHADO, a limitação do não-confisco somente se aplicaria ao tributo, pois, constituindo-se uma receita ordinária, urge que seja um ônus suportável, que não lhe demande um sacrifício insuportável, enquanto que o mesmo raciocínio não poderia ser aplicado à multa, que, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado (podendo ser, inclusive, confiscatório), de modo que desestimulem a conduta ilícita⁵⁶². Em seu entendimento, “o que impede a cominação de multas exorbitantes é o princípio constitucional da proporcionalidade”⁵⁶³.

Esse entendimento é esposado por MARIA ÂNGELA LOPES PAULINO, que negou a aplicação da vedação ao efeito de confisco às sanções tributárias, tanto sob uma perspectiva formal quanto material. Formalmente, pela expressa referência do dispositivo constitucional ao signo “tributo”, e, materialmente, porque seria contrário ao “aspecto teleológico” das normas sancionatórias, havendo situações em que a multa confiscatória seria imprescindível para a sanção poder coibir e punir, efetivamente, a prática de ilícitos⁵⁶⁴. Também ESTEVÃO HORVATH, após distinguir estrutural e teleologicamente tributo de sanção, aduz não se aplicar a vedação ao efeito de confisco às multas, em virtude de delimitação do próprio dispositivo legal, mesmo a elas se aplicasse a proteção ao direito de propriedade, gerando-se os mesmos resultados⁵⁶⁵.

Dentro da segunda corrente, PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA, reconhecendo que as normas tributárias sancionadoras são derivações do *ius tributandi* (e não do *ius puniendi*, tais quais as sanções penais), afirma serem aplicáveis às sanções tributárias os mesmos limites que são próprios à tributação, “inclusive aquele que veda o efeito de confisco”⁵⁶⁶. Conclui o autor, com supedâneo nas lições de Sampaio Dória, que a vedação do confisco impede tanto a

⁵⁶¹ Cf. LACOMBE, Américo. Sanções tributárias. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias*, n. 4. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 24.

⁵⁶² Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 166. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 93-113.

⁵⁶³ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 72.

⁵⁶⁴ Cf. PAULINO, Maria Ângela Lopes. Os limites quantitativos das sanções pecuniárias decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais. *Revista de Direito Tributário*, n. 113. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 270-271.

⁵⁶⁵ Cf. HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 114-115.

⁵⁶⁶ Cf. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 221.

imposição de multas desarrazoadas, como também a imposição de penas que exorbitem da capacidade econômica dos indivíduos⁵⁶⁷.

Partindo de idênticas premissas, sustenta LUÍS EDUARDO SCHOUERI que se devem rechaçar as sanções tributárias que ultrapassem a capacidade contributiva ou que restrinjam o livre exercício de profissão⁵⁶⁸. Também SACHA CALMON NAVARRO COELHO aduz que o limite quantitativo das multas seria o confisco, reconhecendo, todavia, as dificuldades de se determinar o exato montante da multa punitiva a partir do qual se violaria o Princípio do Não-confisco⁵⁶⁹.

Eis o entendimento que tem prevalecido, inclusive, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, ainda que, em suas decisões, não haja uma clara distinção entre efeitos confiscatórios e não razoabilidade, ou, ainda, desproporcionalidade. Os exemplos são vários, mas cite-se a ADI nº 551/RJ, na qual os Ministros decidiram que “a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal”. Como se vê, o cerne da questão era a razoabilidade (em seu sentido de equivalência) entre a sanção e o bem jurídico lesado, não decorrendo dela qualquer contribuição para a definição do conceito de efeito confiscatório. De outro lado, a decisão teve o mérito de afastar uma multa que ultrapassasse o valor do tributo devido e colocar expressamente a proibição do efeito de confisco como limite às sanções tributárias⁵⁷⁰.

De nossa parte, estamos convencidos de que a vedação ao efeito de confisco não apenas se aplica aos tributos, como igualmente às sanções tributárias. Além das razões já expostas, uma multa cuja gravidade lhe confere o predicativo de confiscatório não guarda respaldo com o nosso ordenamento jurídico, por mais necessário que seja o rigor da punição para que se desestimele a prática de novos ilícitos pelo infrator. Aqui, há de se distinguir sanções *rigorosas* de sanções *confiscatórias*.

Vale notar que muitos dos que defendem a aplicação se “sanções confiscatórias” em matéria tributária se valem da expressão para se referir a uma sanção demasiado gravosa,

⁵⁶⁷ Cf. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 230.

⁵⁶⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 817.

⁵⁶⁹ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Infração tributária e sanção*. In MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004, p. 432.

⁵⁷⁰ Cf. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ilmar Galvão, J. 24.10.2002, DJ. 14.02.2003.

corretamente limitam seu montante a um valor dentro dos limites da proporcionalidade e da razoabilidade. A ideia de confisco, porém, a nosso ver, é incompatível com as sanções tributárias e, por tal razão, devem-se evitar expressões que possam, se mal interpretadas, justificar abusos pela Administração Pública e distorções no sistema do direito tributário sancionador.

Explica-se: o efeito de confisco tem sido fortemente ligado não a restrições, mas a *violações* ao direito à propriedade e ao livre exercício de atividade econômica, transformando o tributo muito excessivo, no primeiro caso, e proibitivo, no último⁵⁷¹. KLAUS TIPKE, estudando o efeito de confisco nos impostos, ensina que o confisco se dá na hipótese em que o imposto for tão alto que: (i) ele somente pode ser pago a partir da substância do patrimônio; (ii) ele consome todos ou quase todos os rendimentos do patrimônio, de modo que nenhum patrimônio pode se formar a partir deles; (iii) ele subtrai os meios de subsistência do contribuinte (isto é, atinja o seu mínimo vital); (iv) ele torne a atividade econômica do contribuinte não rentável e lhe cause seu fim; e (v) que os contribuintes passam a não ter direitos hereditários⁵⁷².

No mesmo sentido, AIRES BARRETO observa ser possível constatar o efeito de confisco se “ocorrer absorção, pelo Estado, de valor equivalente ao da propriedade imóvel ou quando o tributo acarretar a impossibilidade de exploração de atividades econômicas”⁵⁷³.

Aplicando-se, portanto, essa noção de “efeito de confisco” à matéria das sanções tributárias, há de se convir que uma sanção confiscatória não se trata apenas de uma multa gravosa ou que onere se forma substancial o infrator, mas daquela que afeta o patrimônio do infrator com tal intensidade que afeta o seu mínimo vital ou, ainda, implica a impossibilidade do exercício de sua atividade econômica. Logo, sobre ser manifestamente desproporcional, independentemente da situação que se cogite, não possui caráter preventivo ou reeducador, na medida em que simplesmente “destrói” o infrator e não o induz ao cumprimento das normas

⁵⁷¹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 334 e ss.

⁵⁷² No original: “Konfiskation wird angenommen, wenn die Steuer so hoch ist, daß sie nur aus der Vermögenssubstanz gezahlt werden kann, daß sie den Vermögensertrag ganz oder fast ganz aufzehrt – mit der Folge, daß kein Vermögen gebildet werden kann, daß sie dem Steuerpflichtigen die Mittel für den Lebensbedarf entzieht, daß sie ein Unternehmen des Steuerpflichtigen unrentabel werden läßt und zum Erliegen bringt, daß der Steuerpflichtige erbrechtlich rechtlos gestellt wird”. Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen*. Band I. Köln: Otto Schmidt, 1993. p. 468.

⁵⁷³ Cf. BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 40.

jurídicas, configurando-se mero instrumento de vingança social, incompatível com o Estado Democrático de Direito. Afasta-se, a toda evidência, o uso de sanções que possam ter o efeito de confisco.

Seja como for, não se deve olvidar que haverá situações em que uma sanção não gere efeito confiscatório e, ainda assim, será injusta e ilegítima perante as circunstâncias do caso concreto, isto é, embora não ultrapasse os limites já apontados ou atinja efeitos confiscatórios, a penalidade imposta poderá apresentar distorções em seu balizamento, não se compaginando com as características objetivas e subjetivas da infração cometida.

Como aponta LUÍS EDUARDO SCHOUERI, no âmbito das sanções tributárias não há espaço, tal como no âmbito do direito penal, para que a autoridade fiscal proceda a qualquer juízo sobre a penalidade imposta, vez que sua atividade é plenamente vinculada, por força do art. 3º do CTN⁵⁷⁴. Portanto, a cominação e o balizamento das sanções tributárias feitas em abstrato pelo legislador podem – e no mais das vezes é o que efetivamente ocorre – não se adequar plenamente às situações fáticas, impedindo, portanto, que a sanção tributária cumpra satisfatoriamente a sua tríplice função.

Daí ser imperioso que a aplicação e a intensidade da sanção tributária passem no exame da razoabilidade e da proporcionalidade em cada caso concreto, em controle exercido pelo Poder Judiciário.

A evidenciar a imprescindibilidade do controle pelo Poder Judiciário na ponderação e equilíbrio da imposição das sanções tributárias previstas em lei, é emblemática a sanção pecuniária imposta em decorrência de apresentação de declarações contendo informações inexatas, incompletas ou omitidas na Escrituração Contábil Digital – ECF, conforme era disposto no art. 57, inc. III da MP nº 2.158-35/01, à época em que estava vigente a Lei nº 12.766/12, no valor de 0,2% do faturamento do mês anterior ao da apresentação da declaração⁵⁷⁵.

⁵⁷⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 822.

⁵⁷⁵ A redação do referido dispositivo, à época, era: “Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: II – por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços”.

De fato, considerando-se a complexidade da legislação brasileira e o número significativo de informações e detalhes que são exigidos dos contribuintes em cada declaração, é natural que um erro “inocente” no preenchimento da declaração (que no mais das vezes pode ser mero resultado da interpretação do contribuinte) se espraie em um número elevado de declarações, dentro de um determinado período.

Assim, a cominação pelo legislador de uma multa numericamente baixa (embora aplicada sobre uma base larga), poderá, no exemplo citado, atingir valores expressivos, a depender da frequência com que o erro foi repetido pelo contribuinte, dentro de um determinado período, no cumprimento de seus deveres instrumentais. Exemplificativamente: caso uma empresa de médio porte, que apresente um faturamento anual de R\$ 80.000.000,00 (oitenta milhões de reais) por ano e que, em virtude de uma interpretação dissonante daquela esposada pela Receita Federal do Brasil, apresentou todas as suas declarações mensais “com inexatidão”. Nesse caso, caso a fiscalização venha a ocorrer somente depois de cinco anos, a multa exigida (sem juros ou correção) será no montante de R\$ 9.600.000,00 (nove milhões e seiscentos mil de reais), o que pode representar uma perda de capital de giro essencial à atividade empresarial.

O exemplo demonstra a distorção que a aplicação da legislação tributária sancionadora pode acarretar no caso concreto. Então, caberá ao juiz corrigir a ausência de uma valoração, nesses casos, de uma pluralidade de atos delitivos como se um só fosse, como no âmbito do direito penal, em que há a figura do delito continuado⁵⁷⁶, com o fim de evitar uma multa excessiva e injusta.

Por fim, não é demais lembrar que a razoabilidade e a proporcionalidade atuam como verdadeiros limites quantitativos das sanções tributárias. Como ensina HUMBERTO ÁVILA, a razoabilidade, em seu sentido de equivalência, analisa se, na norma que institui a intervenção estatal no âmbito dos direitos fundamentais dos contribuintes, há equivalência entre sua dimensão e aquilo que ela visa punir ou realizar⁵⁷⁷. Também HUGO DE BRITO MACHADO, embora se referindo ao “princípio constitucional de proporcionalidade”, aponta a necessidade

⁵⁷⁶ Sobre o assunto, cf. PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro*. Volume I – Parte geral. 4ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, pp. 474-477.

⁵⁷⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 139.

de proporção entre a gravidade do ilícito e a sua sanção correspondente⁵⁷⁸. Não existindo conformidade entre a conduta ilícita e a consequência normativa, estar-se-ia diante de um excesso de poder administrativo⁵⁷⁹.

No que tange às sanções, HUMBERTO ÁVILA manifesta-se expressamente a favor da consideração da culpabilidade do agente como critério para a fixação da pena, afirmando dever a pena corresponder à culpa⁵⁸⁰. Ainda que o referido professor não tenha se manifestado em relação ao bem jurídico tutelado pela norma sancionatória, entendemos que seja possível extrair, a partir de suas premissas, que é imposição da razoabilidade que se considere, no caso concreto, o grau de lesão ao bem jurídico tutelado que, no caso dos deveres instrumentais, representa o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

De outro lado, dúvidas não há em relação à necessidade de que a penalidade imposta seja proporcional. Se a sanção tributária pelo descumprimento de deveres instrumentais visa proteger o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, mas, ao fazê-lo, restringe direitos fundamentais dos contribuintes, o exame da proporcionalidade surge como interessante ferramenta de controle dessa medida estatal. Sobre o tema, vale lembrar as lições de HUMBERTO ÁVILA que, citando Jürgen Habermas, ensina que qualquer atuação estatal deve ser precedida de uma ponderação de todos os interesses em jogo, uma vez que se destina a todos e a todos alcança⁵⁸¹. Identificada a finalidade da norma, bem como as restrições a direitos fundamentais que sua adoção implica, passa a ser possível a aplicação do exame da proporcionalidade⁵⁸².

Não cabe aqui tecer novamente considerações sobre o exame da proporcionalidade, sendo-lhe aplicável, no que diz respeito às sanções tributárias, as mesmas conclusões obtidas quando de seu estudo no que concerne aos deveres instrumentais⁵⁸³. Ao se identificar que a norma sancionatória tributária busca proteger o bem jurídico “interesse da arrecadação ou da

⁵⁷⁸ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 72.

⁵⁷⁹ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 668-670.

⁵⁸⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 160.

⁵⁸¹ Cf. ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 156.

⁵⁸² Cf. ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 332.

⁵⁸³ Ver Capítulo V, Subcapítulo 5.3.4.1.

fiscalização de tributos”, de modo a promover, mediatamente, a igualdade coletiva e a praticabilidade e a eficiência da arrecadação, é imperioso o controle, sobre as sanções concretamente impostas, para verificar se elas não configuram, por si, meios que implicam *restrições* a direitos fundamentais do contribuinte (no caso, o patrimônio e a livre-iniciativa), que não se justificariam no caso concreto, merecendo a sua extirpação.

Em síntese: constatando-se abusos, poderá o Poder Judiciário: (i) excluir o infrator da norma que comina a sanção; ou (ii) realizar o controle da intensidade da medida punitiva, realizando a dosimetria da sanção aplicada, que seja mais indicada para cumprir a sua tríplice finalidade. Em ambos os casos, é bom enfatizar, não estaria atuando “positivamente”, mas, como ensina HUMBERTO ÁVILA, “pensando coerentemente aquilo mesmo que o Poder Legislativo, atuando nos limites estabelecidos pela Constituição, previu para casos análogos”⁵⁸⁴. Trata-se de imposição do Princípio da Isonomia que a lei tributária sancionadora trate diferentemente aqueles que possuírem diferentes intensidades de culpa.

6.4 A DENÚNCIA ESPONTÂNEA NOS DEVERES INSTRUMENTAIS

6.4.1 TRAÇOS TÍPICOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Consoante relata GERALDO ATALIBA, o instituto da denúncia espontânea surgiu no direito tributário como uma medida que promove, a um só tempo, uma maior comodidade das autoridades fiscais e um aumento da arrecadação tributária. Por seu intermédio, o contribuinte, mediante o cumprimento espontâneo dos deveres e obrigações instituídas na lei fiscal, ainda que a destempo, poupa o fisco de vigilância, diligência, empenho e trabalho, e, em contrapartida, é beneficiado com o desencargo financeiro do montante devido a título de sanções⁵⁸⁵.

⁵⁸⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 149-168.

⁵⁸⁵ Cf. ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade como excludente de punibilidade no procedimento tributário. *Revista dos Tribunais*, n. 464. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 56.

Daí ser caracterizada como um instituto jurídico, de cunho político-fiscal, que exclui as sanções punitivas em face da reparação, realizada espontaneamente, da falta cometida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, seja ela principal ou “acessória”, entendendo-se por espontaneidade o ato realizado antes de qualquer procedimento ou medida fiscalizatória relacionados com a infração a ser reparada⁵⁸⁶.

Há, entretanto, um forte embate acerca do âmbito de abrangência de sua aplicação. Conquanto não existam divergências sobre sua aplicação na hipótese em que há o descumprimento de uma obrigação tributária principal, o mesmo não ocorre em relação às sanções pelo descumprimento de deveres instrumentais ou, ainda, multa de mora, que não é objeto deste estudo.

Como as discussões em torno do tema têm por fundamento diferentes interpretações do art. 138 do Código Tributário Nacional, que regula a matéria, é importante que se transcreva o seu teor antes de apresentarmos nossa proposta exegética e seus efeitos em relação às infrações aos deveres instrumentais tributários. Referido dispositivo dispõe que:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Nesse momento, dois aspectos sobre o enunciado normativo merecem destaque para se tome um posicionamento sobre aplicabilidade desse dispositivo às sanções impostas em virtude do descumprimento de deveres instrumentais. Em primeiro lugar, em relação ao seu antecedente normativo, é importante destacar que há apenas uma condição – e que lhe é inerente – para a sua aplicação, exigida em nosso direito positivo: a espontaneidade do ato.

Reputa-se instantâneo o ato do contribuinte que antecede um procedimento administrativo ou uma medida de fiscalização. Embora, rigorosamente, tais expressões possuam conteúdos semânticos distintos, a investigação de seus significados não é necessária para se aplicar a regra do art. 138 do CTN. Como pondera RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA,

⁵⁸⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 831.

ambas as figuras, no dispositivo legal, vêm precedidas “pela identificação qualitativa de serem quaisquer ações do Fisco”⁵⁸⁷, abrangendo, portanto, qualquer atuação fiscal. É a direção a que, efetivamente, aponta o predicativo “qualquer” que antecede tais expressões no texto legal. Portanto, parece-nos correto afirmar que ambas as expressões poderiam ser substituídas, sem prejuízo de seu teor normativo, simplesmente por “qualquer atuação fiscal”. Se assim é, instantâneo será o ato do contribuinte realizado antes de qualquer atuação fiscal que se dirija a fiscalizar determinado fato gerador.

Por outro lado, o enunciado normativo em questão indica ser equivocado o entendimento que prevalece no Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o pagamento do tributo devido e dos juros de mora seja um requisito essencial à aplicação da denúncia espontânea⁵⁸⁸. Como se verá adiante, a expressão “se for o caso” indica que esse requisito será aplicável a algumas situações, mas não a todas. Não se trata, portanto, de uma condição necessária para a aplicação da denúncia espontânea, ao contrário do que ocorre com o requisito da espontaneidade.

Já em relação ao seu consequente normativo, há divergências no que se refere ao alcance de seus efeitos. Consoante pontifica GERALDO ATALIBA, a denúncia espontânea exclui a responsabilidade⁵⁸⁹ concernente a qualquer espécie de penalidade, de modo a abranger todas as espécies de multas, condenações, penalidades, etc., somente ficando fora de seu escopo os juros e a correção monetária, cujas naturezas são de recomposição patrimonial e não configuram penalidades, portanto⁵⁹⁰.

Não é raro o contribuinte se deparar com a situação em que, ao tentar realizar a denúncia espontânea, a Administração Pública exija, junto com o pagamento do tributo

⁵⁸⁷ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004, p. 409.

⁵⁸⁸ Por todos, cf. Superior Tribunal De Justiça. Recurso Especial nº 1.129.202/SP, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, J. 17.06.2010, DJ 29.06.2010; cf. Superior Tribunal De Justiça, Agravo Regimental no Agravo nº 490.441/PR, Primeira Turma, Relator Ministro Luiz Fux, J. 18.05.2004, DJ 21.06.2004; cf. Superior tribunal de justiça. Recurso Especial nº 536.713 / RS, Segunda Turma, Relator Ministro João Otávio de Noronha, J. 13.02.2007, DJ 05.03.2007.

⁵⁸⁹ Daí por que não se sustenta a comparação desse instituto com o arrependimento eficaz do Direito Penal, uma vez que neste último se supõe a verificação do fato ilícito, enquanto que, a teor do art. 138 do CTN, a própria lei afastou a infração, ao “excluir a responsabilidade”. Cf. ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade como excludente de punibilidade no procedimento tributário. *Revista dos Tribunais*, n. 464. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 60.

⁵⁹⁰ Cf. ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade como excludente de punibilidade no procedimento tributário. *Revista dos Tribunais*, n. 464. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 56.

corrigido por juros e correção, o pagamento de multa moratória, sob o fundamento de que esta, diferentemente da multa punitiva, teria caráter indenizatório.

Entretanto, conforme ensina LUÍS EDUARDO SCHOUERI, tal argumento carece de sentido jurídico, porque a multa de mora, tanto quanto a multa punitiva, configura sempre uma penalidade. Tanto é assim que a “reparação” que se faz ao fisco, no caso de atraso de recolhimentos, dá-se pela cobrança de juros, que não são alcançados pelo art. 138 do CTN⁵⁹¹. Também PAULO DE BARROS CARVALHO, após citar importantes precedentes proferidos no Supremo Tribunal Federal⁵⁹², conclui que as multas moratórias “têm, incontestavelmente, natureza de sanção, advindo da inobservância de um dever jurídico”⁵⁹³.

A nosso ver, as críticas são procedentes. Ao entendimento de que as multas moratórias seriam despidas de caráter punitivo, possuindo apenas caráter indenizatório, podem ser levantadas duas objeções: a primeira, é que desconsidera que toda multa possui, em alguma medida, uma função punitiva, não sendo tal fato incompatível com o exercício concomitante da norma sancionatória das funções indenizatória e preventiva; a segunda, é que o posicionamento contrário não explica satisfatoriamente a distinção entre a multa moratória e os juros de mora, bem como o que legitimaria o Estado a impor ambas, simultaneamente, só para ressarcir o erário pela mora do pagamento do tributo.

Daí merecer encômios a decisão proferida no julgamento do Recurso Especial nº 1.149.022/SP, representativo de controvérsia, em que o Superior Tribunal de Justiça, revendo a sua jurisprudência, pacificou a questão e reconheceu nas multas moratórias o caráter punitivo e, portanto, passíveis de serem excluídas com a denúncia espontânea⁵⁹⁴. Interpretação que, a nosso ver, é consentânea com o direito positivo.

⁵⁹¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 832.

⁵⁹² Em especial, merece atenção o RE nº 79.625/SP, de Relatoria do Min. Cordeiro Guerra, cuja ementa, pela sua clareza e ponderações, merece transcrição: “EMENTA: - Multa moratória. Sua inexigibilidade em falência, art. 23, § único, III, da Lei de Falências. A partir do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25.10.966, não há como se distinguir entre multa moratória e administrativa. Para a indenização da mora são previstos juros e correção monetária. RE não conhecido.” Cf. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 79.625. Tribunal Pleno. Relator Ministro Cordeiro Guerra, J. 14.08.1975, DJ. 08.07.1976.

⁵⁹³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 508.

⁵⁹⁴ Cf. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.149.022-SP. 1ª Seção. Relator Luiz Fux. J. 09.06.2010.

6.4.2 APLICAÇÃO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA AO DESCUMPRIMENTO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS

Há muito, autores de boa nota têm insistido na aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea aos deveres instrumentais, vez que não há no Código Tributário Nacional qualquer restrição nesse sentido, pelo contrário, a redação de seu art. 138 sugere, pela utilização da expressão “se for o caso”, a plena possibilidade de sua aplicação no campo daqueles deveres. Em contrapartida, os Tribunais pátrios, em especial o STJ, têm decidido no sentido de sua inaplicabilidade, entendendo que só haveria espaço para denúncia espontânea nas hipóteses em que houver descumprimento de uma obrigação tributária principal.

Com efeito, tem sido reiterado, em diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça, que “as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN”. Sustenta-se, em síntese, que a responsabilidade de que trata a denúncia espontânea seria de “pura natureza tributária”, razão pela qual não se aplicaria ao descumprimento de normas de caráter administrativo, necessárias para a fiscalização tributária, “sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador [do tributo]”⁵⁹⁵.

O raciocínio empregado pelos Ministros do Superior Tribunal de Justiça merece ser questionado, pois, ainda que a natureza jurídica dos deveres instrumentais seja de fato a de deveres administrativos, o seu descumprimento gera responsabilidade de “natureza tributária”, como dispõe o art. 113, §3º do CTN. Eis o significado da “conversão” em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, a que alude o citado dispositivo: trata-se da equiparação do regime jurídico das sanções tributárias por descumprimento de dever instrumental ao da própria obrigação principal⁵⁹⁶, conferindo-lhe, por ficção⁵⁹⁷, a natureza “tributária” àquelas sanções pecuniárias.

Ademais, o próprio enunciado do art. 138 do Código Tributário Nacional não exige, como pressuposto inafastável para a aplicação da denúncia espontânea, a existência ou recolhimento de um tributo. O legislador utilizou a expressão “se for o caso”, pela qual se

⁵⁹⁵ Por todos, cf. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 572.424/PR. Primeira Turma. Relator Ministro José Delgado, J. 09.12.2003, DJe 15.03.2004.

⁵⁹⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 501.

⁵⁹⁷ O termo “ficção”, a nosso ver, refere-se à técnica legislativa pela qual se equiparam dois institutos jurídicos apenas para determinados fins ou de modo amplo e irrestrito. Sobre o tema, dentro dessa perspectiva, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 97-107.

evidencia que a exigência de pagamento de tributo se aplica somente nos casos em que houver uma infração a uma prestação cujo objeto seja o pagamento de tributo, e não a todas, indiscriminadamente.

Nesse sentido, sustenta LUÍS EDUARDO SCHOUERI que a expressão “acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo e dos juros” evidencia que haverá situações abrangidas pela norma em que não haverá pagamento de tributo ou de juros⁵⁹⁸. Posição que também é defendida por MISABEL DERZI, para quem equivaleria a modificar indevidamente o teor do art. 138 do CTN a interpretação de que as multas pelo inadimplemento de deveres instrumentais tributários não estariam abrangidas pela denúncia espontânea, já que o referido dispositivo não abre nenhuma exceção ou mitigações⁵⁹⁹, referindo-se, de forma ampla, à responsabilidade por infrações em geral⁶⁰⁰.

Nesta linha de raciocínio, não seria lícito ao intérprete distinguir aquilo que o legislador não distinguiu⁶⁰¹, enquanto não houver a instituição de restrição legislativa⁶⁰² que vede tal possibilidade⁶⁰³. E não há, no dispositivo em questão, qualquer condicionante da aplicação da denúncia espontânea a um “vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo”, como frequentemente se sustenta no Superior Tribunal de Justiça. Pelo contrário, o próprio enunciado normativo sugere que o vínculo é prescindível.

Se assim é, por mais que a renúncia a multas fiscais possa gerar significativa diminuição da arrecadação tributária⁶⁰⁴, devem-se respeitar as regras positivadas, representantes de uma tomada de posição do legislador nacional, pela qual se privilegiou a

⁵⁹⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 834.

⁵⁹⁹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 769.

⁶⁰⁰ Cf. ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade como excludente de punibilidade no procedimento tributário. *Revista dos Tribunais*, n. 464. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 67.

⁶⁰¹ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009, pp. 688-689.

⁶⁰² Como recorda Ricardo Mariz de Oliveira, a matéria do art. 138 do CTN é própria de lei complementar, em virtude do art. 146, inc. III da Constituição Federal, pois as penalidades tributárias têm natureza de obrigações tributárias principais, por força do art. 113 do CTN. Assim, caso se deseje limitar a aplicação da denúncia espontânea, esta somente poderá ser introduzida em nosso ordenamento jurídico por meio de lei complementar. Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004, p. 414.

⁶⁰³ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004, p. 411.

⁶⁰⁴ Apenas para exemplificar, em 2013, o valor das multas lavradas pela Receita Federal bateu recorde com o lançamento de R\$ 190,2 bilhões em créditos tributários, segundo reportagem do jornal *Valor Econômico*, de 24.02.2014. Disponível em: < <http://www.valor.com.br/brasil/3406746/autuacao-da-receita-bate-recorde-em-2013-com-ajuda-do-refis#>>

conduta do contribuinte que deseja passar a se conformar com o ordenamento jurídico à simples arrecadação.

Em síntese, não parece haver justificativas para se excluirmos os deveres instrumentais do alcance da denúncia espontânea, seja pela natureza do instituto, seja pelo enunciado normativo, seja por decorrência do Princípio da Isonomia.

Raciocínio que poderia ser oposto ao que foi sustentado até o momento seria o de que a retirada da sanção pelo descumprimento de deveres instrumentais que buscam, justamente, especificar e uniformizar procedimentos fiscais, bem como possibilitar a efetiva fiscalização pela Administração Tributária, equivaleria a colocar o contribuinte numa posição de vantagem em relação ao fisco, não permitindo que se realize efetivamente o controle das práticas dos contribuintes, contribuindo para o crescimento da evasão fiscal⁶⁰⁵.

Nesse sentido, cite-se a fundamentação do voto do Ministro LUIZ FUX no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 884.939/MG, no qual se evidencia clara preocupação com as consequências do descumprimento dos deveres instrumentais para o recolhimento dos tributos, já que, ao não realizar tais deveres, a Administração Pública não teria meios para verificar a ocorrência do fato jurídico tributário. No entendimento do Ministro, caso fosse aceita a aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional nos casos de sanções pelo descumprimento de dever instrumental, “estar-se-ia admitindo e incentivando o não-pagamento de tributos no prazo determinado, já que ausente qualquer punição pecuniária para o contribuinte faltoso”⁶⁰⁶.

No entanto, o raciocínio empreendido naquele acórdão merece crítica: se a preocupação de ser reconhecida a aplicação da denúncia espontânea no tocante aos deveres instrumentais é o suposto incentivo ao não pagamento de tributos no prazo determinado pela legislação tributária, não se sustenta a diferenciação de tratamentos entre a sanção pelo descumprimento de deveres instrumentais e aquela instituída pelo descumprimento da obrigação principal, já que, em ambas as situações, a denúncia espontânea poderia atuar (e, aqui, partindo-se do pressuposto de que a premissa adotada pelos Ministros é verdadeira)

⁶⁰⁵ Sobre a relação entre fiscalização e evasão fiscal, cf. JARAMILLO HERRERA, Christian R. *Presumptive Income Taxation and costly tax compliance*. Department of Economics, University of Michigan, March 2004, p. 4.

⁶⁰⁶ Cf. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 884.939/MG. Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma. J. 05.02.2009, DJe 19.02.2009.

como um incentivo ao descumprimento das obrigações tributárias no prazo legal, pois em ambos se excluem as penalidades e, em havendo tributo devido, seu pagamento com juros será a medida que se impõe.

Ademais, tal entendimento não parece considerar a natureza da denúncia espontânea, como um “prêmio” concedido ao contribuinte que, em razão de seu arrependimento de infração tributária por ele praticada⁶⁰⁷, espontaneamente proceda à retificação de suas ações e, a um só tempo, promova o recolhimento do tributo devido e torne desnecessário o trabalho de fiscalização das autoridades fiscais, diminuindo, portanto, os custos administrativos do sistema tributário. De fato, não se incentiva o inadimplemento de tributos, mas incentiva, sim, o arrependimento do contribuinte, com o recolhimento dos respectivos tributos que não foram declarados anteriormente, e a internalização e reparação do valor do bem jurídico tutelado pela norma sancionatória.

Igualmente questionável, embora por outras razões, é o argumento do Ministro FRANCIULLI NETTO, no julgamento do Recurso Especial nº 243.241/RS, em que se negou a aplicação da denúncia espontânea para as sanções decorrentes do descumprimento de dever instrumental, sustentando que “é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um”⁶⁰⁸. Em outras palavras, o acórdão parte da premissa de que a possibilidade de se “perdoar” as penalidades pelo não cumprimento de deveres instrumentais, somada à não exigência de se pagar o tributo ou outro montante, sobre o qual incidiria, inclusive, juros e correção monetária, retiraria o caráter de coercibilidade⁶⁰⁹ das normas que impõem deveres instrumentais, tornando-as meras recomendações, uma vez que o contribuinte não estaria sujeito a qualquer sanção ou indenização ao não cumprir aqueles deveres.

O argumento, posto que impressiona, não convence. O raciocínio desenvolvido se aplicaria igualmente (se não com maior intensidade) à aplicação da denúncia espontânea em relação às obrigações principais, sem que, por isso, se tenha cogitado em limitar ou cessar a aplicação do instituto naquelas hipóteses. Em outras palavras, se a aplicação da denúncia

⁶⁰⁷ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 478.

⁶⁰⁸ Cf. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 243.241/RS. Segunda Turma. Relator Ministro Franciulli Netto, J. 15.06.2000, DJe 21.08.2000.

⁶⁰⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 33.

espontânea, seja em relação ao descumprimento de deveres instrumentais ou da obrigação principal, pode apresentar o referido “desestímulo” ao cumprimento da legislação tributária pelo contribuinte – algo que não se pode comprovar –, bem como se não há restrições no dispositivo legal a ensejar diferenciações a ambas situações, o que justificaria a restrição à aplicação da denúncia espontânea apenas ao não cumprimento de uma obrigação principal?

Ademais, a possibilidade de abusos pelo contribuinte não justifica a redução teleológica da norma jurídica, já que ela somente será permitida nas hipóteses em que a sua interpretação eminentemente construída a partir da literalidade do dispositivo legal afronta a própria finalidade da lei⁶¹⁰, isto porque a finalidade da norma – promover praticabilidade e eficiência da Administração Tributária, sem que seja necessária uma atuação direta por parte da última –, é alcançada tanto nas hipóteses de denúncia espontânea relativa à obrigação principal quanto aos deveres instrumentais.

No caso de obrigação tributária principal, o comportamento do contribuinte garante a arrecadação tributária, sem que o fator tempo distorça o valor real do montante do tributo que teria sido recolhido dentro do prazo, por conta da aplicação de juros e correção monetária, bem como, no caso dos deveres instrumentais, se fornecem todas as informações tributárias necessárias para o conhecimento do fato jurídico tributário pela Administração Tributária, sem que tenha sido necessário o início de um procedimento fiscal em face do contribuinte. Nessas hipóteses, vê-se que o objetivo da fiscalização tributária é alcançado sem que qualquer atuação da autoridade fiscal seja necessária, sem que nenhum custo administrativo seja gasto.

Mesmo assumindo que a aplicação da denúncia espontânea seja prejudicial ao sistema tributário, de um ponto de vista holístico, assumindo a premissa de que ela premia e incentiva o descumprimento das condutas exigidas pela administração tributária e lhe impõem óbices ao exercício de sua atividade, por lhe gerar a escassez de informações necessárias, é certo que ponderações sobre a sua pertinência no ordenamento jurídico são considerações políticas, pré-legislativas, que devem ser discutidas no âmbito do poder Legislativo⁶¹¹.

Portanto, a partir do momento em que o art. 138 do CTN foi positivado, sem fazer qualquer distinção em relação ao tipo de conduta ao qual se aplica ou sem levar em

⁶¹⁰ Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4ª Edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005, pp. 555-564.

⁶¹¹ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. Fortaleza: Dialética, 2004, pp. 418-419.

consideração as razões subjetivas do contribuinte ao realizar a infração tributária, não cabe ao Poder Judiciário, constatando a espontaneidade do contribuinte, invalidar a aplicação da denúncia espontânea sob tais fundamentos. A nosso ver, se a aplicação da norma positivada abre espaços para abusos (o que deve ser cabalmente demonstrado), cabe exclusivamente ao legislador atuar positivamente na criação de limites e critério de sua aplicação.

Ademais, merece destaque que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, de que a denúncia espontânea não se aplica aos casos de descumprimento de deveres instrumentais, não apenas vai de encontro com o conteúdo semântico da regra do art. 138 do CTN, como também não se justifica sob uma perspectiva lógica conferir tratamento mais benéfico à infração da obrigação principal (mais grave) do que à infração do meio previsto para assegurá-la (mais leve), permitindo-se a aplicação da denúncia espontânea apenas à primeira⁶¹².

Finalmente, a postura adotada pelo Superior Tribunal de Justiça não se amolda a um sistema jurídico que, conferindo peso ao Princípio da Isonomia, exige a aplicação coerente das normas jurídicas que o compõem, de acordo com os diversos princípios positivados⁶¹³. De fato, não é possível identificar um fator de discriminação a justificar a aplicação da denúncia espontânea ao não cumprimento de obrigações principais, mas não ao descumprimento de deveres instrumentais tributários. Se, como foi visto, o texto legal não autoriza a distinção entre obrigações principais e deveres instrumentais no que tange à aplicação do instituto, cabe investigar se haveria outra razão no ordenamento jurídico que a permitiria.

Entretanto, não parece haver no direito posto qualquer justificativa para que se proceda à referida distinção na aplicação da denúncia espontânea. De um lado, a distinção não se mostra adequada para realizar qualquer valor ou princípio constitucional. Nem se diga que realiza a legalidade ou a segurança jurídica, pois tal interpretação verdadeiramente ultrapassa os limites semânticos decorrentes do próprio texto legal.

De outro, sendo a função do instituto atuar como um incentivo ao cumprimento da legislação tributária, por intermédio da concessão de benefício concedido ao contribuinte por sua atitude espontânea, fazendo desnecessária a fiscalização pelas autoridades fiscais e, ao

⁶¹² Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004, p. 411.

⁶¹³ Cf. TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 517-520.

mesmo tempo, garantindo a arrecadação tributária daquilo que, de outro modo, não teria sido recolhido⁶¹⁴, fomentando a praticabilidade e a eficiência da Administração (atinge-se o interesse da arrecadação e da fiscalização tributária sem que seja necessária qualquer atuação estatal direta), é de se convir que a denúncia espontânea alcança a sua finalidade em ambos os casos, com a mesma eficiência. Portanto, sob a ótica do Princípio da Isonomia, falta fundamentação para a discriminação realizada pela construção da norma pelo Superior Tribunal de Justiça.

Há de se notar que, curiosamente, os Ministros não se atentaram para o indesejado efeito indutor que norma por eles construída poderia implicar. Fosse a denúncia espontânea inaplicável às hipóteses em que houver descumprimento de deveres instrumentais, ter-se-ia um desincentivo à regularização do contribuinte, já que ele, caso verifique não ter cumprido devidamente as exigências da legislação tributária, não poderá cumpri-los corretamente sem que lhe sejam impostas pesadas multas. Incentiva-se, destarte, que o contribuinte se mantenha inerte e inadimplente, inclusive do cumprimento de obrigações tributárias principais que poderiam denunciar o não cumprimento daqueles deveres. Em outras palavras, no lugar de reduzir os custos administrativos e poupar trabalho das autoridades fiscais, construir restritivamente a norma do art. 138 do CTN, restringindo seu escopo às obrigações principais, atenta contra a própria finalidade da denúncia espontânea.

É de se reconhecer, pois, a plena aderência do instituto da denúncia espontânea ao descumprimento de deveres instrumentais. Entender diferentemente equivaleria a afirmar que os contribuintes não têm o direito de errar ou, sequer, de divergir da interpretação da legislação tributária pela administração fazendária ou, ainda, incentiva que o contribuinte se mantenha em inadimplência com suas obrigações tributárias, pelo temor à imposição de pesadas multas⁶¹⁵.

⁶¹⁴ Cf. ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade como excludente de punibilidade no procedimento tributário. *Revista dos Tribunais*, n. 464. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, pp. 55-67.

⁶¹⁵ A legislação do ICMS é pródiga no que se refere à imposição de pesadas sanções tributárias pelo descumprimento de deveres instrumentais. Cite-se, exemplificativamente, a multa prevista no art. 527, inc. VII, alínea “a”, do RICMS/SP, pelo uso de sistema eletrônico de processamento de dados para emissão de documento fiscal ou escrituração de livro fiscal, sem prévia autorização do fisco, no montante equivalente a “2% (dois por cento) do valor das operações ou prestações do período, se não atendidas as especificações da legislação para uso do sistema, ou equivalente a 0,5% (cinco décimos por cento), se atendidas, nunca inferior, em qualquer hipótese, a 100 (cem) UFESPs”. O valor da UFESP, em 2015, foi de R\$ 21,25.

6.4.3 O POSICIONAMENTO DO STJ E A BUSCA DE COERÊNCIA NA APLICAÇÃO DO DIREITO

Embora a coerência do sistema seja um ideal a ser perseguido, para que se realize o Princípio da Isonomia também na aplicação da lei⁶¹⁶, nem sempre as normas positivadas no sistema permitirão que seja alcançada uma plena coerência. Nessas situações, caberá ao intérprete buscar as soluções oferecidas pelas regras estruturais do sistema para que a incoerência não leve à sua ruptura⁶¹⁷.

O mesmo esforço deverá ser realizado nas hipóteses em que as normas construídas e inseridas em nosso sistema pelos intérpretes autênticos – para referir a terminologia de HANS KELSEN – causem, em alguma medida, incoerência sistêmica, como ocorre neste tema. Isto é, não obstante as críticas que se fez à tomada de posição pelo Superior Tribunal de Justiça, ao reduzir o âmbito de aplicação da denúncia espontânea somente às obrigações tributárias principais⁶¹⁸, há o operador do direito reconhecer a força dessa jurisprudência e buscar uma solução, para que, caso prevaleça tal entendimento (incluindo sua posterior normatização em caráter geral e abstrato por meio, por exemplo, de edição de súmula), se reduzam as distorções causadas ao sistema.

Nesse intento que, assumindo correta a jurisprudência do STJ, se deve observar que não é automática a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea para todo e qualquer dever instrumental e tampouco a qualquer equívoco realizado pelo contribuinte. De fato, uma análise acurada dos acórdãos daquela Corte indica que tal entendimento surgiu a partir de um contexto específico, a saber, o descumprimento de deveres instrumentais que são indispensáveis para o conhecimento dos elementos informadores da regra-matriz de incidência tributária, como, exemplificativamente, a entrega atrasada de DIPJ⁶¹⁹ ou da DCTF⁶²⁰.

⁶¹⁶ Sobre o assunto, cf. TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 362-373.

⁶¹⁷ Ver Capítulo I, Subcapítulo 1.2.1.

⁶¹⁸ Por todos, cf. Superior Tribunal De Justiça. Recurso Especial nº 1.129.202/SP, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, J. 17.06.2010, DJ 29.06.2010.

⁶¹⁹ Por todos, cf. Superior Tribunal De Justiça. Recurso Especial nº 208.097/PR, Segunda Turma, Relator Ministro Hélio Mosimann, J. 08.06.1999, DJ 01.07.1999.

⁶²⁰ Por todos, cf. Superior Tribunal De Justiça. Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 885.259/MG, Primeira Turma, Relator Ministro Francisco Falcão, J. 27.02.2007, DJ 12.04.2007.

Como se vê, os precedentes não podem ser entendidos fora de seu próprio contexto: os Ministros da Corte Superior apenas se debruçaram sobre a aplicabilidade da denúncia espontânea ao descumprimento daqueles deveres instrumentais necessários, para que se leve à autoridade fiscal o conhecimento dos elementos conformadores do fato jurídico tributário e que, portanto, atendem preponderantemente ao interesse da arrecadação tributária. Com efeito, somente em relação a esses deveres é que faz sentido a preocupação manifesta dos Ministros em relação aos prejuízos à arrecadação tributária e o receio de o contribuinte pagar o tributo “segundo o seu arbítrio” e deixar a Fazenda Pública “à disposição do contribuinte”⁶²¹.

Portanto, não é possível estender esse raciocínio ao descumprimento parcial de deveres instrumentais, isto é, o preenchimento incorreto ou incompleto de declarações ou escriturações, ou mesmo para o caso de descumprimento de deveres instrumentais voltados preponderantemente ao interesse da fiscalização tributária.

No primeiro caso, não é possível se afirmar que todos os erros ou omissões no cumprimento dos deveres instrumentais possam, efetivamente, colocar o Fisco “à disposição do contribuinte”. Basta verificar que algumas informações constantes no preenchimento de um documento fiscal podem ter menor relevância ou até mesmo ser irrelevantes para a configuração do fato jurídico tributário e o seu conhecimento pelas autoridades fiscais no caso concreto. Imagine-se, por exemplo, no que se refere ao preenchimento de uma Nota Fiscal, correções ou adições de informações relativas: à descrição dos itens de uma Nota Fiscal; ao NCM preenchido se a descrição do produto estiver correta e houver o recolhimento do tributo; a informações sobre o destinatário da mercadoria, quando este não for relevante para o tratamento tributário da operação (como a isenção condicionada à destinação das mercadorias, como aquela prevista no Convênio ICMS nº 65/88 que isenta as vendas de mercadorias de origem nacional destinadas à Zona Franca de Manaus); entre outros.

O mesmo se dá em relação aos deveres instrumentais que visam promover preponderantemente o interesse da fiscalização, já que a sua escrituração ou correção antes de um ato de fiscalização pela autoridade administrativa acaba por impedir que o “interesse da fiscalização dos tributos” seja efetivamente lesionado pela conduta do contribuinte, principalmente ao se constatar que, por força do art. 138 do CTN, somente se poderá cogitar

⁶²¹ Nesse sentido, o voto do Ministro Franciulli Netto no Recurso Especial nº 243.241/RS, citado no Capítulo VI, subcapítulo 6.4.2.

na denúncia espontânea anteriormente a um ato de fiscalização da autoridade fiscal, ou seja, antes que as informações fornecidas pelo contribuinte tivessem a oportunidade de ser utilizada. De maneira nenhuma, pois, coloca o Fisco à mercê do contribuinte.

Nesse caso, em nada irá diferir, quando da efetiva fiscalização, se o livro foi escriturado há um ano ou se há cinco minutos do início da fiscalização: a eficiência da auditoria fiscal será rigorosamente a mesma. Ao revés, o que alteraria a eficiência da fiscalização seria justamente impedir ou desestimular aquele que cometeu um erro ao preencher seus livros fiscais de poder corrigi-los, ou aquele que não escriturou livros não o possa mais fazer, impedindo que o agente fiscal tenha acesso a documentos fidedignos e precisos que o auxiliem em seu mister fiscalizatório, quando efetivamente se realizar um ato de fiscalização.

Assim, mesmo que se reconheça a força dos precedentes do Superior Tribunal de Justiça e a sua legitimidade enquanto norma construída pelo intérprete autêntico, dentro do sistema dos participantes – para nos valermos da terminologia de HART⁶²² – a vedação à aplicação da denúncia espontânea ao descumprimento de deveres instrumentais somente se justificará nos específicos casos em que os referidos precedentes foram formados, não devendo se estender às situações em que são inaplicáveis os fundamentos utilizados naqueles julgados, como é o caso de complemento ou correção de informações constantes em deveres instrumentais já cumpridos e que não comprometem o conhecimento do fato jurídico tributário pela Administração Pública, ou do descumprimento de deveres instrumentais voltados eminentemente ao interesse da fiscalização dos tributos.

⁶²² Cf. HART, H.L.A. *O conceito de direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, pp. 115-118.

CAPÍTULO VII

CUSTOS DE CONFORMIDADE, INFORMATIZAÇÃO FISCAL E NOVAS PERSPECTIVAS E LIMITES À FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

7.1 OS CUSTOS DE CONFORMIDADE COMO DADOS JURIDICAMENTE RELEVANTES NO REGIME JURÍDICO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS

Ao longo do presente estudo, buscou-se reforçar a ideia – bastante difundida nos países de tradição anglo-saxônica – de que os custos de conformidade são relevantes para um sistema tributário. Neste ponto, recorda-se a lição de CEDRIC SANDFORD, no sentido de que melhores decisões de política fiscal poderão ser tomadas caso seja reconhecida a existência dos custos de conformidade, se forem conhecidas as suas características e, ainda, se for possível medir a sua magnitude. Em precioso estudo, ao analisar os custos de conformidade vinculados à instituição de um novo tributo (em especial os custos fixos, conhecidos como “*commencement costs*”⁶²³), concluiu que deveria haver uma *justificação* para a imposição de um novo tributo, que demonstre a prevalência dos ganhos em arrecadação sobre os custos dessa mudança (administrativos e de conformidade)⁶²⁴.

A nosso ver, tal raciocínio deve ser estendido à instituição de deveres instrumentais tributários. Os custos de conformidade, posto configurarem figura própria das ciências econômicas, passam a ser dado juridicamente relevante ao regime jurídico dos deveres instrumentais. A instituição de um novo dever ou de novas exigências ao contribuinte não é juridicamente neutra, pelo contrário, por gerar custos significativos, afeta diretamente a justiça distributiva, a livre concorrência e a igualdade de um sistema jurídico, causando-lhe distorções, se tais deveres forem exigidos desmedidamente.

⁶²³ Para nos valermos da consagrada terminologia utilizada por Cedric Sandford. Conforme ensina o referido autor, referem-se aos custos adicionais e imediatos que são suportados, de uma única vez, pelo contribuinte, necessários para que se possa atender a legislação fiscal, sempre que é instituído novo dever instrumental ou há modificações na legislação tributária. Cf. SANDFORD, Cedric. Tax compliance costs matter: chancellor please note. *British Tax Review* 1976. London: Sweet & Maxwell Limited, 1976, p. 205, nota 39.

⁶²⁴ Cf. SANDFORD, Cedric. *Hidden costs of taxation*. London: Institute for Fiscal Studies, 1973, p. 150.

Ilustrativo, nesse sentido, é o gráfico utilizado por SANDFORD⁶²⁵ que, embora criado sob a perspectiva da ciência econômica, demonstram a dinâmica própria dos ônus decorrentes dos custos de conformidade:

Como se vê, trata-se de modelo de alteração nos custos administrativos e de conformidade com a introdução de um novo imposto, em função do tempo.

Os custos iniciais (*commencement costs*), necessários para o cumprimento de uma nova legislação tributária (e.g.: um novo dever instrumental), impactam de forma bastante significativa uma empresa, gerando custos que, no mais das vezes, podem ser mais elevados que os próprios custos para obedecer regularmente à legislação tributária (*regular costs*), causando ao contribuinte custos de conformidade temporários (*temporary costs*), mais onerosos, até que ele tenha se adaptado às mudanças legislativas.

De igual sorte, novas modificações na legislação implicarão efeito semelhante, aumentando-se os custos de conformidade (e originando custos de conformidade temporários, embora mais elevados), que, após o contribuinte se adaptar às novas mudanças, se estabilizarão em um nível superior àquele que anteriormente havia.

O problema que surge é que tais custos não são distribuídos de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte. Pelo contrário, por serem “fixos”⁶²⁶, seus

⁶²⁵ Cf. SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989, p. 17.

⁶²⁶ O Autor reconhece que tais custos poderão ser influenciados por outros fatores do mercado, como computadores que, embora correspondam a configurações mínimas exigidas pelos sistemas informatizados,

impactos serão tanto maiores quanto menor for o porte econômico de seus destinatários, daí porque serem tidos como horizontalmente desiguais e caracterizados por uma tendência à regressividade⁶²⁷. Em aprofundado estudo sobre a complexidade dos sistemas tributários, VITO TANZI relata que, em 2005, os custos de conformidade representaram 5,9% dos rendimentos dos contribuintes norte-americanos que auferiram renda bruta ajustada inferior a \$20.000 (vinte mil dólares), ao passo que representaram 0,5% para aqueles cujos rendimentos foram superiores a \$200.000 (duzentos mil dólares)⁶²⁸, evidenciando a referida característica da regressividade, aliás, constatada pela quase unanimidade de estudos que o precederam⁶²⁹.

Tal efeito merece especial atenção, pois coloca em evidência que os custos de conformidade não são distribuídos igualmente entre os destinatários das normas jurídicas que impõem deveres instrumentais. Tal constatação expõe o equívoco do raciocínio esposado por SALDANHA SANCHES, no sentido de que, por todo custo estatal ser inevitavelmente suportado pelos contribuintes, se trataria de mera questão de saber qual seria a forma mais eficiente de proceder às atividades de arrecadação e fiscalização de tributos, de modo a minimizar os custos globais que as acompanham⁶³⁰.

Afinal, se é verdadeiro que, sob um aspecto global, os contribuintes arcam com todos os custos estatais, é falsa a premissa de que seja indiferente que a gestão tributária seja exercida pelo Poder Público ou por terceiros. A forma como esse “ônus” é repartido, em cada uma das opções, faz com que, sob a ótica do Princípio da Isonomia, haja uma preferência pelo

possuam diferentes preços em relações a outros fatores diferenciais, que, por ventura, possam apresentar, ou até mesmo a capacidade de o empresário obter preços melhores de seus fornecedores. Contudo, pela utilização do termo “fixo”, busca o autor contrapor tais custos a qualquer ônus tributário que, em alguma medida, leve em consideração aspectos subjetivos daqueles a quem se destina.

⁶²⁷ Cf. SANDFORD, Cedric. *Hidden costs of taxation*. London: Institute for Fiscal Studies, 1973, p. 146.

⁶²⁸ Cf. TANZI, Vito. Complexity in taxation: origin and consequences. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. Volume VI. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 37.

⁶²⁹ Idêntica conclusão é alcançada por Chris Evans, após analisar mais de 60 estudos sobre os custos operacionais tributários realizados a partir da década de 1980. Em suas palavras: “The studies in the appendix also suggest that administrative costs are absolutely and relatively less burdensome than compliance costs. Those studies that do address administrative costs suggest that they rarely exceed 1% of revenue yield, and more usually come in well below 1%.”. Cf. EVANS, Chris. Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs. In *eJournal of Tax Research*, n. 64, 2003, pp. 1-29. Disponível em: <<http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJTR/2003/4.html#Heading7>> (Acesso em 15 de junho de 2015).

⁶³⁰ Cf. SALDANHA SANCHES, J. L. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manoel dos Santos, 2010, p. 59.

exercício da gestão tributária pela Administração e não pelos administrados⁶³¹, já que a última é repartida de forma desigual, mais onerosa e muito mais suscetível de lhe implicar restrições.

Ademais, as pequenas empresas sofrem com a perda de relevante capital de giro (proporcionalmente, em montante muito mais significativo do que as grandes empresas), que passa a ser utilizado com o único fim de cumprir a legislação tributária. Como constatou FRED J. MÜLLER, a maioria dos registros (documentos, livros contábeis, etc.) mantidos por pequenas empresas era guardada unicamente para fins tributários, não possuindo qualquer outra utilidade para as operações e até mesmo para a contabilidade da firma. Por essa razão, tais custos foram denominados pelo autor de “custos estéreis de conformidade”⁶³². Embora seu estudo tenha sido realizado na década de 60, não há razões para que entenda que suas conclusões estejam ultrapassadas. Pelo contrário, vê-se que o distanciamento entre a ciência contábil e o direito tributário tem se fortalecido nos últimos anos, inclusive no Brasil a partir da Lei nº 11.638/2007, o que aponta para a atualidade da assertiva.

Parece-nos, pois, correto asseverar, com o apoio em FRED MÜLLER, que, embora economicamente tais custos sejam necessariamente suportados por alguém, seja o contribuinte ou a administração pública, tais custos acarretam uma carga desproporcional ao tamanho da empresa⁶³³ e, portanto, devem ser evitados ou minimizados sempre que possível. Tais ideias fortalecem a afirmação de que a mera comodidade da Administração não justifica a imposição de deveres instrumentais.

Como se vê, há uma forte tensão entre o interesse da Administração Tributária em possuir o maior número de informações sobre os contribuintes e suas atividades econômicas, com a maior exatidão possível, dentro do escopo de se aumentar a eficiência da arrecadação, e o preço para que a autoridade fiscal obtenha tais informações – complexidade legislativa e elevados custos aos contribuintes – que, paradoxalmente, poderão conduzir à ineficiência da tributação naquele sistema⁶³⁴, na medida em que se afastam das máximas de eficiência defendidas por ADAM SMITH, nomeadamente a de que a contribuição de cada cidadão seja

⁶³¹ Cf. SANDFORD, Cedric. *Hidden costs of taxation*. London: Institute for Fiscal Studies, 1973, p. 160.

⁶³² Cf. MÜLLER, Fred J. *The burden of compliance*. N.C.: Washington State Department of Commerce and Economic Development, Seattle Bureau of Business Research, 1963, p. 57.

⁶³³ Cf. MÜLLER, Fred J. *The burden of compliance*. N.C.: Washington State Department of Commerce and Economic Development, Seattle Bureau of Business Research, 1963, p. 50.

⁶³⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária (Cadernos de pesquisas tributárias n. 12)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 74.

proporcional à sua respectiva capacidade e a de que os cidadãos devem pagar o mínimo possível além do que se recolhe aos cofres públicos⁶³⁵.

Se assim é, a instituição de novos deveres instrumentais deverá levar em consideração os custos de conformidade deles decorrentes e os seus potenciais efeitos jurídicos – *restrições* à isonomia e à livre iniciativa, que, em razão de sua tendência à regressividade e desigualdade, podem atuar como um fator de desequilíbrio da competição de pequenas empresas e autônomos –, somente encontrando *justificação* no ordenamento jurídico aqueles que, por promoverem com maior intensidade outros valores igualmente prestigiados pelas Constituição Federal – como a própria igualdade, pela aplicação isonômica da lei, e a livre concorrência –, atendam ao “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, sob pena de aquelas restrições configurarem verdadeiras *violações* àqueles princípios.

Sob essa perspectiva, nem sempre elevados custos de conformidade apontarão deficiências do sistema tributário e vice-versa: o importante é verificar, em cada caso, se os custos de conformidade decorrentes da legislação tributária encontram uma *justificação* no ordenamento jurídico.

Exemplificando: a obrigação da escrituração digital e adoção de sistemas informatizados específicos para o cumprimento das obrigações tributárias poderão se justificar em setores produtivos em que há maior grau de sonegação, ainda que sejam bastante onerosas, enquanto que poderão não se justificar se instituídas a microempreendedores individuais que não teriam recursos ou conhecimentos técnicos para suportar esse encargo tributário, ainda que seja uma escrituração ou sistema informatizado mais simplificado do que aquele exigido para empresas maiores⁶³⁶.

Também haverá situações em que os custos de conformidade, posto que elevados, poderão se justificar não apenas mediante as circunstâncias concretas dentro das quais são impostos, como também pela sua forma de instituição. Em exemplo recente, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, percebendo os elevados custos para a

⁶³⁵ Cf. SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Volume II. Trad. Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. Livro V. Capítulo II. São Paulo: Wmfmartinsfontes, 2013, pp. 1046-1047.

⁶³⁶ Em mesa de debates realizada na Universidade de São Paulo sobre o tema “Questões específicas para pequenas e médias empresas e sistemas simplificados”, em 10 de junho de 2014, coordenado pelo Professor Titular Luís Eduardo Schoueri, o prof. José Levi Mello do Amaral Junior relatou o fracasso do governo federal na tentativa de se obrigar a informatização para o recolhimento dos tributos devidos pelos microempreendedores individuais em 2013, o que motivou a reintrodução da possibilidade de recolhimento por boleto, tornando a utilização de sistemas informatizados para microempreendedores individuais opcional.

implementação da Ficha de Controle de Importação (FCI), instituída para instrumentalizar, no âmbito do ICMS, a aplicação da alíquota interestadual de 4% para operações mercantis interestaduais com bens importados, instituída pela Resolução do Senado nº 13/2012, prorrogou por mais de uma vez o prazo de obrigatoriedade para o cumprimento daquele dever instrumental, “diluindo” os *commencement costs* em um prazo maior, ao mesmo tempo que editava medidas que esclareciam e simplificavam o seu preenchimento, diminuindo gastos inerentes ao seu aprendizado⁶³⁷.

Caberá ao intérprete, portanto, ponderar no caso concreto se a finalidade justifica as *restrições* a direitos fundamentais do contribuinte decorrentes dos custos de conformidade. Dito de outro modo: os custos de conformidade não são, em si, contrários à isonomia e à Ordem Econômica, ainda que de sua instituição resultar *restrições* à livre iniciativa e à própria isonomia. Sua compatibilização com o ordenamento jurídico dependerá, essencialmente, do exame da proporcionalidade, pelo qual o intérprete poderá verificar se, diante das peculiaridades de cada caso, há *justificação* para o aumento dos custos operacionais do sistema tributário e, em especial, daqueles arcados pelo contribuinte.

O que queremos enfatizar é que os custos de conformidade, enquanto efeito econômico da instituição de deveres instrumentais, igualmente implicam efeitos jurídicos, ao *restringir* direitos fundamentais dos administrados por conta de sua natureza regressiva, já não podem mais ser desprezados no estudo dos deveres instrumentais tributários.

Esse raciocínio revelará uma interessante ferramenta para que se analisem as novas imposições de deveres instrumentais decorrentes da informatização fiscal.

7.2 INFORMATIZAÇÃO FISCAL: O PAPEL DA TECNOLOGIA NA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE

A informatização das Administrações Tributárias vem se tornando uma realidade irrefreável, fenômeno que acompanha o momento histórico de elevada transformação tecnológica da sociedade. Como observa PAULO DE BARROS CARVALHO, diversas nações vêm buscando a melhor forma de utilizar a tecnologia para imprimir maior eficácia na dinâmica

⁶³⁷ Para uma evolução normativa dos instrumentos editados para neutralizar a guerra dos portos, cf. TAKANO, Caio Augusto. A guerra dos portos e a estabilidade da federação brasileira. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 30. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 117-133.

dos respectivos sistemas⁶³⁸. De fato, como assevera RICHARD BIRD, a “chave para uma boa administração tributária” reside em coletar a informação necessária para assegurar que as pessoas cumpram suas obrigações legais de acordo com a legislação tributária, tarefa que não é possível realizar eficientemente sem fazer uso extensivo da moderna tecnologia da informação, inclusive para facilitar o cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte⁶³⁹.

Nesse contexto, as autoridades fazendárias viram na informática um poderoso elemento de otimização e racionalização da Administração Tributária, oferecendo como algumas de suas principais vantagens: (i) o aumento da arrecadação, pela otimização da identificação de riscos e seleções para fiscalização; (ii) uma elevação no nível de cumprimento voluntário da legislação tributária, pela melhoria no acesso a informações e pela redução dos custos de conformidade; (iii) melhores comunicações entre autoridades fiscais e outros órgãos governamentais; e (iv) maiores níveis de transparência da administração e a consequente redução de oportunidades de fraude ou corrupção⁶⁴⁰.

A evolução tecnológica da máquina estatal passa a ser relevante em matéria tributária, causando profundas transformações na relação entre fisco e contribuinte⁶⁴¹, não apenas na gestão pública dos tributos e em temas relacionados à obrigação tributária principal (constituição e extinção do liame obrigacional, exigibilidade do crédito tributário, etc.⁶⁴²), como também na dinâmica dos deveres instrumentais e suas limitações.

Diante da mudança no suporte físico em que os deveres instrumentais serão cumpridos, confere-se, a um só tempo, maior agilidade e racionalidade à fiscalização tributária, bem como

⁶³⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio. In SANTELLO, Fabiana Lopes Pinto. *Direito tributário digital. Informatização digital. O uso da tecnologia no Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 13.

⁶³⁹ Cf. BIRD, Richard. Transparency and taxation: some preliminary reflections. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.) [et al]. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaías Coelho*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 179.

⁶⁴⁰ Cf. The Commonwealth Association of Tax Administrators. *Implementing computerisation and information technology for tax administration*. London: Commonwealth Secretariat, 2005, p. 1.

⁶⁴¹ Tal importância é conhecida pelo o Banco Mundial que, já em 2000, alertava que a informatização fiscal, se bem planejada e implementada, poderia servir de base para mudanças na visão, estrutura e imagem pública da Administração Tributária. Disponível em: < <http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote44.pdf>>.

⁶⁴² Sobre o assunto, cf. SANTELLO, Fabiana Lopes Pinto. *Direito tributário digital. Informatização digital. O uso da tecnologia no Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, pp. 207-269.

uma perspectiva de diminuição de deveres instrumentais a serem exigidos e dos custos de conformidade suportados pelos contribuintes⁶⁴³.

Sobre ser salutar, esse esforço é necessário. Como apontou JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, calcula-se que no ano de 2006, somente para cumprir os deveres instrumentais referentes ao ICMS do Estado de São Paulo, os contribuintes emitiram cerca de 60 milhões de notas fiscais por mês, o que gerou um custo que variou de 2% a 5% da receita da empresa para a impressão, emissão e guarda desses papéis pelo prazo de cinco anos⁶⁴⁴⁻⁶⁴⁵. Embora os dados não sejam recentes, o exemplo é bastante ilustrativo para demonstrar o esforço hercúleo do contribuinte para o cumprimento da legislação tributária, antes de serem praticadas a escrituração fiscal digital e a escrituração contábil digital, a partir de 2007⁶⁴⁶.

Se, de um lado, a informatização da administração pública oferece inúmeras vantagens no que se refere à gestão tributária, de outro, parece-nos razoável que, com a informatização, os contribuintes possam esperar que a diminuição dos custos operacionais do sistema tributário dela decorrente não seja refletida apenas nos custos administrativos, como também nos custos de conformidade, causando-lhes significativa redução, em virtude da maior eficiência no trabalho do fisco e da desnecessidade de se permanecer exigindo diversos deveres instrumentais, para obter informações que, ainda que necessárias para a fiscalização, já estando em mãos de órgãos da Administração Pública, possam ser obtidas pelo ente tributante sem a interferência do contribuinte. Exemplificativamente, por intermédio de uma permuta/solicitação de informações, por meio digital inclusive, prevista em lei ou convênio celebrado pelos diversos entes públicos, como prevê o art. 199 do Código Tributário Nacional.

Não se pode, entretanto, deixar de perceber o paradoxo que circunscreve o tema, como apontado por LUÍS EDUARDO SCHOUERI: se, por um lado, espera-se da informatização da Administração Tributária uma racionalização e uma simplificação do processo de arrecadação,

⁶⁴³ Nesse sentido, vale citar a implementação do “eSocial”, que busca unificar o envio de informações pelo empregador em relação aos seus empregados para fins de pagamento de diversos tributos, reduzindo, assim, os seus custos de conformidade. (Disponível em: <<http://www.esocial.gov.br/Conheca.aspx>>).

⁶⁴⁴ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária (Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 12)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, pp. 145-146.

⁶⁴⁵ Em rigor, os custos poderão ser ainda mais expressivos, levando em consideração que a ausência de um prazo administrativo pode implicar um prazo muito superior de guarda de documentos fiscais. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 668.

⁶⁴⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio. In SANTELLO, Fabiana Lopes Pinto. *Direito tributário digital. Informatização digital. O uso da tecnologia no Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 14.

por outro, não há como ignorar que ela resultou num aumento de deveres instrumentais – e, portanto, maior complexidade –, exigindo-se novos deveres sempre que um novo passo era dado em direção à informatização⁶⁴⁷.

Nesse sentido observa ROQUE CARRAZZA que, com a informatização, surgiu a necessidade de as empresas contratarem funcionários qualificados, adquirirem *softwares* caros, manterem sistemas de computação, que são na maioria das vezes bastante complexos, gerando gastos que, em muitos casos, podem superar o valor do próprio tributo devido⁶⁴⁸.

Eis porque qualquer medida de modernização que busque a redução da carga tributária total (direta e indireta) deverá ser realizada de forma consciente e coerente pelo Poder Público, sendo imprescindível que haja sensibilidade pela Administração Tributária também sobre os custos de conformidade, em especial os custos iniciais (*commencement costs*), necessários para a observância da legislação tributária, não apenas em relação ao custo efetivo para a implementação dos sistemas informatizados como também no que se refere ao tempo necessário, para que o contribuinte possa se adequar à legislação tributária, de modo a sentir com menor intensidade os seus efeitos.

Embora tal conclusão possa ser considerada “óbvia”, não é incomum que a Administração Tributária opte pelo caminho mais “cômodo”, mas mais oneroso ao contribuinte.

Emblemática foi a instituição dos deveres instrumentais relacionados ao Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio – SISCOSERV. Referido sistema tem como objetivo o gerenciamento de informações sobre o setor de serviços, especialmente o “comércio de serviços” com o exterior, atuando, ainda, como ferramenta para o aprimoramento das ações de estímulo, formulação, acompanhamento e aferição das políticas públicas relacionadas a serviços e intangíveis, bem como para a orientação de estratégias empresariais de comércio exterior daquele setor.

Apesar de louvável a iniciativa, não se pode deixar de notar que as informações que devem ser prestadas por meio do SISCOSERV podem ser obtidas por outros meios, menos onerosos ao contribuinte, como contratos de câmbio devidamente classificados e codificados

⁶⁴⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 500.

⁶⁴⁸ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 216, Nota de Rodapé nº 281.

por natureza de operação ou mediante a adição de campos de preenchimento específicos para informações complementares nas declarações já prestadas pelos contribuintes. Dessa forma, passa a ser questionável se a exigência de implementação de um novo sistema informatizado e de inúmeras novas obrigações tributárias dele decorrentes, com todos os custos de conformidade que tal opção implica, justificar-se-ia perante o sistema jurídico.

Por fim, e é importante frisar, não é apenas com a redução dos custos de conformidade que a informatização fiscal pode favorecer os contribuintes. Nesse processo, poderá a Administração Tributária de um país ir além de sua mera utilização como instrumento de simplificação e de busca por eficiência de gestão tributária, atuando, tal como ocorre na Espanha, como ponte para o aprimoramento da relação entre Administração Pública e contribuintes, implicando benefícios e deveres mútuos.

IRENE ROVIRA FERRER relata que, na Espanha, os novos recursos tecnológicos permitem não apenas maior eficiência e acesso na prestação de informações e assistência aos contribuintes, como também contribuem para o seu aprimoramento, por meio da criação de novos e melhores serviços que supram a necessidade dos administrados⁶⁴⁹.

Naquele país, os paradigmáticos resultados em nível de gestão fiscal podem ser atribuídos à estratégia adotada pela administração tributária espanhola, que sempre priorizou uma relação entre fisco e contribuintes com o menor número de incidentes possíveis, viabilizando uma atuação administrativa mais seletiva e que permitisse combater a evasão fiscal, ao mesmo tempo que, para o contribuinte, se garantia a confidencialidade das informações recebidas, além de se reduzir o número de inspeções fiscais àqueles que cumpriam com suas obrigações tributárias⁶⁵⁰.

No Brasil, apesar de se ter observado que a informatização não alcançou, ainda, o nível de racionalização desejado e que a quantidade de deveres instrumentais permanece bastante elevada, há de se reconhecer que alguns tímidos passos, porém importantes, têm sido dados em direção a um aprimoramento da relação entre fisco e contribuinte.

⁶⁴⁹ Cf. FERRER, Irene Rovira. La regulación como la clave de la eficacia de los deberes de información y la asistencia de la administración tributaria: modificaciones normativas necesarias. *Cronica Tributaria*, n. 139. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2011, p. 224.

⁶⁵⁰ Cf. MOYA, Rafael; SANTIAGO, José-Damián. Information technology: strategy of the Spanish tax administration. In BIRD, Richard M.; JANTSCHER, Milka Casanegra de. (Ed.). *Improving tax administration in developing countries*. Washington: International Monetary Fund, 1992, pp. 211-235.

No tocante ao auxílio aos contribuintes para o cumprimento da legislação tributária, o processo de informatização fiscal permitiu uma maior interação com os órgãos públicos e a divulgação de dúvidas e respostas dos órgãos públicos competentes em relação à interpretação da legislação tributária. O maior acesso a atos normativos e a decisões de tribunais administrativos nos âmbitos federal, estadual e municipal permite que os contribuintes tenham acesso, de forma rápida e sem custos, à interpretação da própria Administração Tributária sobre temas que lhe interessem. Também se constata uma diminuição significativa da burocracia para a solução de inúmeros problemas junto aos órgãos de fiscalização (cadastros eletrônicos, requisição de documentos, fornecimento de certidões, suporte técnico, etc.), antes somente possível mediante intenso esforço pessoal.

Logo se vê que a utilização de sistemas eletrônicos para cumprir a legislação tributária não é ilegítima, pelo contrário, desempenha função ímpar no aprimoramento da relação fisco-contribuinte, permitindo maior transparência nas informações do contribuinte e nos critérios de fiscalização. A informatização fiscal, se bem implementada, gera benefícios tanto para as autoridades fiscais, pela racionalização da gestão tributária e redução dos custos administrativos (sem que haja a necessidade de repassá-los a terceiros), quanto aos contribuintes, facilitando – e até incentivando – o cumprimento dos seus deveres instrumentais tributários e reduzindo os custos de conformidade por eles suportados⁶⁵¹.

No entanto, não se deve esquecer que a complexidade excessiva e a falta de monitoramento pelas autoridades fiscais em sistemas informatizados podem produzir efeitos radicalmente opostos, facilitando comportamentos fraudulentos do contribuinte, escondidos por trás de uma aparente regularidade⁶⁵².

⁶⁵¹ Cf. PricewaterhouseCoopers/The World Bank. *Doing Business 2014: Understanding Regulations for Small and Medium-Size Enterprises - Paying Taxes*. 11th Edition. Washington: The World Bank and the International Finance Corporation, 2013, p. 102. Disponível em: <<http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB14-Chapters/DB14-Paying-taxes.pdf>> (Acesso em 15 de junho de 2015).

⁶⁵² Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 58.

7.3 OS NOVOS HORIZONTES PARA AS LIMITAÇÕES À INSTITUIÇÃO DE DEVERES INSTRUMENTAIS EM DECORRÊNCIA DA INFORMATIZAÇÃO FISCAL

A realidade mudou. A inserção de novas tecnologias nos mecanismos de fiscalização da Administração Pública não é neutra, mas, antes, implica profundas transformações no sistema tributário brasileiro e, em especial, no regime jurídico dos deveres instrumentais. A constatação de que a informatização altera a operacionalidade do sistema tributário e a relação entre fisco e contribuinte impõe novas reflexões sobre os limites impositivos aos deveres instrumentais.

Uma primeira consequência que deve ser apontada, e possivelmente a mais relevante dentro da perspectiva jurídica, é aquela que diz respeito à própria aplicação do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional, na medida em que a informatização permitiu a evolução semântica do signo “interesse”, implicando importantes consequências na função controladora daquele dispositivo. Como visto no *Capítulo V*, referida função impõe a necessária pertinência entre o conteúdo do dever instrumental instituído e a sua justificação positivada: o “interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos”. Vale insistir: verificação que se opera pelo exame da proporcionalidade, diante das circunstâncias do caso concreto.

A constatação de uma evolução semântica do signo “interesse” no contexto da informatização fiscal é relevante, principalmente porque, ao contrário do que se encontra em ordenamentos jurídicos alhures⁶⁵³, em que há dispositivos constitucionais impondo que sejam estabelecidos limites à intervenção estatal, por intermédio da informatização fiscal, no âmbito dos direitos fundamentais dos contribuintes, tais quais a liberdade e a privacidade⁶⁵⁴, não há, em nosso direito positivo, normas expressas que busquem evitar abusos decorrentes da (má) utilização de sistemas informatizados pelo poder público.

A proposta de evolução semântica de um determinado signo não é nova. Há muito a doutrina tem defendido a possibilidade de mutação na interpretação e aplicação de uma norma

⁶⁵³ Cite-se, por exemplo, a Constituição espanhola, que estabelece que a lei deverá limitar o uso de medidas informatizadas pelo Estado para garantir a honra e intimidade pessoal e familiar dos cidadãos, nos seguintes termos: “Artículo 18 (4). La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos”.

⁶⁵⁴ Nesse sentido, Birk aponta que o dever de prestar informações sobre situações fáticas é geralmente associado a uma intervenção no âmbito de proteção do direito dos contribuintes à liberdade e à privacidade. Cf. BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 16. Auflage. Heidelberg: C. F. Müller, 2013, pp. 149-152.

jurídica com a mudança de seu contexto. Como ensina EROS GRAU, a interpretação⁶⁵⁵ se dá, necessariamente, no quadro de uma situação determinada, de tal modo que se deve expor o enunciado semântico do texto no contexto histórico presente, encaminhando a atualização do próprio Direito. E prossegue, afirmando que “todo texto pretende ser compreendido em cada momento e em cada situação concreta de uma maneira nova e distinta”⁶⁵⁶. Em outras palavras, exige-se do intérprete a consideração do contexto normativo, e não apenas de seu texto⁶⁵⁷.

Se assim é, a mudança do contexto atual em relação àquele no qual o dispositivo do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional foi positivado é suficiente para que o seu conteúdo seja “atualizado”, apresentando novas feições diante da realidade hodierna.

Em seu núcleo, referida norma jurídica impõe que os deveres instrumentais poderão ser exigidos sempre que forem necessários (imprescindíveis), para assegurar o cumprimento da obrigação tributária. Entretanto, o que era necessário, na década de 60 (à época da promulgação do CTN), para assegurar o cumprimento da obrigação acessória poderá não mais o ser, agora, praticamente meio século depois. Daí porque, ao se aplicar o exame da proporcionalidade, maior rigor deverá ser exigido no teste da necessidade. Dito de outro modo: levando-se em conta as alterações no contexto em que será aplicada a regra do art. 113, § 2º do CTN, impõe-se que o termo “interesse” seja interpretado ainda mais restritivamente.

De fato, com a informatização das administrações tributárias e a crescente integração entre elas, bastando a criação de lei ou a celebração de Convênios, para que se permita o intercâmbio de informações (art. 199 do CTN) de forma praticamente instantânea⁶⁵⁸, passa a haver, em muitos casos, outros meios igualmente aptos a realizar com igual intensidade os objetivos da fiscalização tributária e que impliquem menor *restrição* à isonomia e à livre iniciativa, já que não será colocado nas costas dos contribuintes todo o peso da correta operacionalidade do sistema tributário.

⁶⁵⁵ Vale repetir: para Eros Grau, interpretação e aplicação de uma norma jurídica correspondem a uma mesma operação, mediante a qual se dá concreção ao Direito. Cf. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª Edição refundida do “ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”. São Paulo: Malheiros, 2013, pp. 47-49.

⁶⁵⁶ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª Edição refundida do “ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 75.

⁶⁵⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 38.

⁶⁵⁸ Aqui merece destaque o projeto SPED, em especial a Nota Fiscal eletrônica, que permite a comunicação instantânea, no momento da aprovação da emissão do documento fiscal, de todas as Secretarias de Fazendas interessadas na informação, bem como da própria Receita Federal do Brasil.

A consequência deste raciocínio é imediata: passam a ser questionáveis quaisquer exigências de deveres instrumentais em multiplicidade, que busquem obter rigorosamente uma mesma informação, que, por vezes, já se encontra disponível no próprio banco de informações da Administração Pública, ainda que de outro ente federativo, do qual tais informações possam ser requisitadas, gerando custos desnecessários aos contribuintes.

ELIDIE BIFANO, em estudo inédito, aponta as consequências dessa multiplicidade de exigências da mesma informação tanto sob a perspectiva do contribuinte quanto da autoridade fiscal, evidenciando a importância de eliminá-la. Para os contribuintes, além dos elevados custos para preparação e cumprimento daqueles deveres, existiria o alto risco de autuações, multas elevadas em decorrência de informações inexatas, incompletas ou diferentes de outras que constem no sistema da fazenda, dificuldade de obtenção de certidões negativas de débito, etc.; enquanto que para o fisco, além do custo operacional, haveria custos adicionais para análise da consistência das informações prestadas nos diversos deveres instrumentais, aumento de gastos com o contencioso administrativo e judicial, risco de erros de avaliações e os elevados custos oriundos de eventuais erros nas autuações dos contribuintes⁶⁵⁹.

Neste cenário, não parece haver justificativa para que Banco Central permaneça a exigir a Declaração de Bens e Direitos no Exterior, instituída pela Resolução CMN (BACEN) nº 2.911/01 – e com fundamento legal na Medida Provisória nº 2.224/01 – pela qual os residentes no Brasil devem informar ao Banco Central do Brasil os ativos em moeda e os bens e direitos possuídos fora do território nacional, independentemente do cumprimento de outros deveres instrumentais exigidos pela Receita Federal do Brasil, com previsão de multas que podem chegar a R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais).

Quando se examina o objeto deste dever instrumental e se constata que todos os dados solicitados naquele documento podem ser encontrados na declaração do Imposto de Renda (ou ser informados em campos que lá poderiam ser inseridos), e que tais informações podem, ainda, ser solicitadas pelos diversos órgãos da Administração Pública, torna-se nítida a duplicidade da exigência de informações, que não se justifica em nosso ordenamento jurídico (porquanto não é necessária), por mais nobre que seja o combate à evasão fiscal.

⁶⁵⁹ Cf. BIFANO, Elidie Palma. *Análise das obrigações acessórias*. Estudo inédito realizado pela Associação Comercial de São Paulo em parceria com a PricewaterhouseCoopers – PWC. São Paulo: Janeiro 2012, pp. 56-57.

Logo, parece-nos razoável afirmar que novas limitações decorrem de um novo contexto, da evolução do signo “interesse”, surgidas a partir da informatização fiscal e da capacidade real de imediato intercâmbio de informação entre administrações públicas, que exigem a eliminação de redundâncias nas exigências de cumprimentos dos deveres instrumentais, gerando redução dos custos operacionais do sistema tributário.

De outro lado, a modernização do suporte físico dos deveres instrumentais permite não apenas eliminação da multiplicidade de exigências, como também propicia a redução dos custos de conformidade decorrentes da guarda dos documentos fiscais, que comprovem a realização de suas operações por pelo menos cinco anos⁶⁶⁰. Se tal imposição se justifica pela impossibilidade de uma fiscalização imediata das atividades dos contribuintes pela Administração Tributária⁶⁶¹, passa a ser questionável se, com a informatização, o tempo razoável para realizar tais fiscalizações não seja substancialmente reduzido, já que não apenas há uma disponibilização imediata das informações fornecidas pelo contribuinte, como também elas já serão entregues dentro dos padrões exigidos pelo Poder Público. Embora não seja objeto de nosso estudo, reduções nos prazos prescricionais podem e devem ser pensadas nesse contexto e, conseqüentemente, modificações no prazo legal para a guarda de documentos fiscais – físicos ou eletrônicos (que hoje é de pelo menos cinco anos, conforme o art. 195, parágrafo único do CTN).

A informatização poderá atuar, outrossim, na simplificação do preenchimento de declarações pelo contribuinte, com o fornecimento de informações pelo próprio sistema da administração quando da emissão do formulário eletrônico para preenchimento pelo contribuinte. RICHARD BIRD relata que tal sistemática já é adotada na Dinamarca e em Cingapura, nos chamados sistemas tributários automatizados (“*web-based IT driven tax system*”), e que a própria Administração Tributária fornece declarações extensivamente pré-preenchidas eletronicamente, de modo que os contribuintes praticamente não precisam mais

⁶⁶⁰ Utilizamos o “pelo menos”, pois, como ensina Luís Eduardo Schoueri, há casos em que a guarda dos documentos se dará por prazo indefinido. Assim serão os casos, por exemplo, em que o contribuinte impugnar um auto de infração em um processo administrativo. Por não haver prazo máximo para a duração deste procedimento na legislação, a guarda dos documentos pelo contribuinte pode durar por décadas. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 51-52.

⁶⁶¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 51.

preencher declarações ou ter qualquer contato direto com a administração, reduzindo, portanto, tanto os custos de conformidade quanto os custos administrativos daquele sistema⁶⁶².

Evidentemente, tal solução não poderia ser adotada no sistema tributário brasileiro sem as cautelas necessárias. Em nosso ordenamento jurídico, em que se espera a prevalência dos direitos fundamentais sobre os interesses arrecadatórios da administração tributária⁶⁶³, a automatização do preenchimento de informações do contribuinte pelos sistemas eletrônicos do Poder Público nunca poderia implicar que tais informações fossem absolutas, impondo que se assegure ao contribuinte não apenas a possibilidade de ratificação, como a de retificação, quando necessária. Embora tal entendimento possa reduzir o nível de simplificação e a redução dos custos de conformidade do sistema tributário que a medida citada por BIRD potencialmente poderia implicar, caso as informações pré-preenchidas fossem definitivas, tal opção, na qual se utilizam presunções absolutas para a construção do fato jurídico tributário, simplesmente não compaginaria com o direito positivo⁶⁶⁴.

Finalmente, pela eliminação de burocracias desnecessárias, será possível aumentar a competitividade internacional das empresas brasileiras, promovendo, desse modo, o desenvolvimento nacional. Como aponta PAULO AYRES BARRETO, a inserção das empresas no mercado internacional não é apenas uma imperiosa necessidade do mercado, mas também é variável estatisticamente relevante ao crescimento do produto interno bruto⁶⁶⁵. Nesse cenário, a informatização fiscal atua como a principal solução para aumentar o potencial exportador e a competitividade internacional das empresas brasileiras, eliminando entraves gerados pela própria burocracia estatal⁶⁶⁶.

Cite-se, por exemplo, a questão do acúmulo de créditos tributários das empresas exportadoras no tocante às contribuições sociais sobre o faturamento. A concessão e utilização

⁶⁶² Cf. BIRD, Richard. Transparency and taxation: some preliminary reflections. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.) [et al]. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaías Coelho*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 181.

⁶⁶³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 858.

⁶⁶⁴ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 142-145.

⁶⁶⁵ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. A tributação, por empresas brasileiras, dos lucros auferidos no exterior por suas controladas e coligadas. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 17º Volume. São Paulo: Dialética, 2013, p. 219.

⁶⁶⁶ O estudo realizado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento apontou a desburocratização como a melhor solução para resolver esta questão. Cf. AFONSO, José Alberto Rodrigues; SOARES, Júlia Moraes; CASTRO, Kleber Pacheco de. *Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário brasileiro – livro branco da tributação brasileira*. Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), 2013, pp. 92-93.

de créditos presumidos são medidas necessárias, para que seja garantida qualquer desoneração na carga tributária da cadeia produtiva e, assim, permitir que o exportador possa competir no mercado internacional, mediante o oferecimento de preços mais reduzidos⁶⁶⁷.

Nada obstante, essa sistemática restará comprometida se houver a demora no processo de liberação dos créditos tributários, na medida em que o acúmulo desses créditos gera custos de oportunidade, o que reflete diretamente no custo final do produto, elevando-o, com o que se reduz a capacidade de competição internacional. Com a redução da burocratização, espera-se maior agilidade pelo poder público para conferir o ressarcimento às empresas exportadoras, possibilitando preços mais competitivos pelas empresas nacionais.

Evidentemente, são inesgotáveis as perspectivas que surgem com a informatização fiscal, dada a constante mutação que ela causa ao ordenamento jurídico. Ao enunciar apenas algumas das perspectivas possíveis, buscou-se, em verdade, enfatizar uma única conclusão: não é mais aceitável – principalmente diante dos avanços tecnológicos do aparelho administrativo fiscal – o nível de complexidade do sistema tributário atual no que se refere a exigências de deveres instrumentais.

Como se viu, surgem diversas perspectivas a partir da informatização, todas em torno de uma racionalização do sistema e uma redução dos custos de conformidade suportados pelos contribuintes, produzindo efeitos relevantes no âmbito jurídico. O sistema tributário ganha com a conseqüente diminuição do caráter regressivo, com a simplificação da legislação para o cumprimento das obrigações tributária e com aumento no grau de competitividade internacional das empresas brasileiras, em virtude da eliminação de custos expressivos, mas desnecessários, para a sua operacionalidade.

Em síntese, e aqui nos recordamos das eloquentes lições de LUÍS EDUARDO SCHOUERI: “o dever instrumental não vai ao ponto de o particular substituir a própria Administração em sua tarefa interna de manipular os dados de que ela já dispõe”⁶⁶⁸. Pelo contrário, a informatização fiscal deve atuar como vetor no sentido de uma racionalização da atividade fiscalizatória, visando a um equilíbrio na cooperação entre fisco e contribuinte para o funcionamento harmônico do sistema tributário.

⁶⁶⁷ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. A tributação indireta. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 259.

⁶⁶⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 500.

Dito de outro modo, a conveniência e otimização da gestão tributária geradas pela informatização também possuem um “preço” para a Administração Tributária: que o maior nível de racionalidade igualmente produza efeitos aos contribuintes, devendo ser levada em consideração quando do exame da compatibilidade dos deveres instrumentais com o “interesse da arrecadação ou da fiscalização”, exigindo-se que tais deveres sejam estritamente necessários para assegurar o cumprimento da legislação tributária, mesmo perante as inovações tecnológicas e o maior nível de acesso às informações do contribuinte pelas diversas esferas do Poder Público.

CONCLUSÕES

1. Deveres instrumentais tributários são normas jurídicas, que impõem condutas positivas ou negativas aos administrados, instituídos “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, com o escopo de assegurar o cumprimento de uma obrigação tributária de possível ocorrência.

2. As relações jurídicas de deveres instrumentais são distintas e independentes da relação jurídica decorrente da obrigação tributária. Entretanto, há que se reconhecer que essa independência não é absoluta, pois os deveres instrumentais somente se justificam enquanto preordenados a auxiliar o cumprimento de uma obrigação tributária principal.

3. Não houve, na Constituição Federal, um tratamento minucioso sobre o regime jurídico aplicável aos deveres instrumentais. O legislador constituinte limitou-se a indicar a prevalência dos direitos e garantias individuais dos contribuintes sobre o poder de fiscalização tributária, bem como a delegar ao legislador nacional a tarefa de estabelecer, por meio de normas gerais de direito tributário, as balizas gerais à imposição de deveres instrumentais.

3.1. Reconhecendo a lei complementar como veículo introdutor de normas gerais que atuam para a conformação da ordem jurídica nacional, é forçoso reconhecer, pois, a necessidade de sua observância por todas as Administrações Tributárias, de todas as pessoas políticas de Direito Público indistintamente.

4. Nosso ordenamento jurídico optou por uma classificação dúplice dos liames jurídicos tributários, distinguindo a obrigação principal dos deveres instrumentais. A primeira faz remissão a um liame de caráter obrigacional, de cunho patrimonial. Os últimos fazem referência a prestações positivas e negativas, despidas de conteúdo econômico e de natureza de dever administrativo. Além da obrigação principal, não configuram deveres instrumentais os juros e outros encargos do pagamento da obrigação principal, bem como as hipóteses de substituição tributária e de responsabilidade *stricto sensu*.

4.1. A obrigação de retenção e de recolhimento aos cofres públicos de tributo de terceiros se caracteriza como uma prestação de fazer preordenada ao cumprimento da obrigação tributária, instituída no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, razão pela qual conforma um dever instrumental.

5. Do estudo comparado dos deveres instrumentais, verifica-se existir certo consenso na doutrina estrangeira em separar a obrigação tributária principal e os deveres instrumentais tributários; e que tais deveres têm como traços típicos seu objeto prestacional (obrigação de fazer ou não fazer) e seu aspecto finalístico consistente em auxiliar a arrecadação e fiscalização de tributos. No entanto, não se depreendem parâmetros de controle materialmente rígidos naqueles ordenamentos. Eis a razão por que a opção do legislador nacional, ao instituir uma cláusula geral concisa, não restritiva em relação à forma, porém materialmente limitadora à imposição de deveres instrumentais, por meio de uma regra, não há de ser desprezada.

6. No direito posto, houve a segregação entre obrigações principais e deveres instrumentais a partir de seu objeto: as primeiras configuram um dar, ao passo que os últimos um fazer ou um não fazer.

7. A adoção da expressão “dever instrumental tributário” apresenta as seguintes virtudes: (i) pela utilização do signo *dever*, explicita sua natureza de dever administrativo, sugerindo que sua exigência pela Administração Pública deve obedecer, em sua estrutura, aos pressupostos de validade para a instituição dos atos administrativos; (ii) pelo uso do predicativo *instrumental*, afasta a ideia de dependência em relação à obrigação principal e, ao mesmo tempo, enfatiza sua função precípua de instrumentalizar a arrecadação e fiscalização dos tributos; e (iii) pelo uso do complemento *tributário*, evidencia sua sujeição, por força da matéria que regula, ao regime jurídico tributário, no que lhe for cabível.

8. Os deveres instrumentais estão sujeitos ao Princípio da Legalidade prescrito no art. 5º, inc. II da CF/88. Destarte, não se exige que sejam veiculados por instrumentos normativos com força de lei, podendo ser inseridos no ordenamento jurídico por atos infralegais, desde que estes, por sua vez, tenham fundamento em lei em sentido estrito (“em virtude de lei”).

9. O Princípio da Isonomia exige que a imposição de deveres instrumentais não apenas adote um critério de discriminação pertinente, como também não gere, de fato, efeitos anti-isonômicos.

10. Os deveres instrumentais tributários configuram instrumentos de efetivo controle e fiscalização dos administrados, por meio da qual se evitam distorções concorrenciais geradas pela evasão fiscal, promovendo a livre concorrência. No entanto, deverão ser exigidos com cautela, evitando que eles próprios sejam motivo de desequilíbrio concorrencial ou impliquem *violação* à livre iniciativa dos administrados.

11. Há violação à livre iniciativa caso os deveres instrumentais (i) sejam instituídos em desproporcionalidade em relação ao interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos; (ii) tenham como propósito último a sua utilização como “sanções políticas” ou cobrança indireta de tributos; ou (iii) sempre que seus custos de conformidade forem excessivos, a ponto de prejudicar substancial e injustificadamente a atividade dos administrados.

12. Deveres instrumentais demasiadamente custosos ou de excessiva complexidade estimulam seu descumprimento e, conseqüentemente, comprometem uma arrecadação tributária justa e eficiente.

13. Praticabilidade e simplicidade devem nortear a imposição de deveres instrumentais, como forma de promover a igualdade geral. Deve-se, entretanto, afastar qualquer pretensão de primazia – absoluta ou relativa – do Princípio da Praticabilidade.

14. A proposta de se identificar um “Princípio da Capacidade de Colaboração” possui o mérito de apontar a necessária correspondência entre o dever instrumental instituído e a obrigação tributária com a qual se articula, no que se refere à eleição do sujeito passivo possível da relação jurídica decorrente daquele dever.

15. A ideia de que o interesse público na arrecadação ou na fiscalização dos tributos prevalece sobre os interesses individuais não tem espaço em nosso ordenamento jurídico. A ponderação dos valores e princípios em jogo, bem como o respeito à proporcionalidade no caso concreto, serão sempre necessários para legitimar a sua imposição.

16. Embora, sob uma perspectiva lógica, sempre se poderá construir uma hipótese normativa para qualquer norma jurídica, decompondo seus critérios informadores, a referência ao termo “fato gerador” ou a adoção do instrumental da regra-matriz de incidência para os deveres instrumentais devem ser vistas com cautela, já que poderão induzir a equívocos em relação à estrutura própria desses deveres, sugerindo um paralelismo que não necessariamente existirá com as obrigações tributárias.

17. Sob o aspecto temporal, dois limites são extraídos do próprio Código Tributário Nacional em relação ao período de exigência dos deveres instrumentais: (i) em razão do art. 113, §2º, os deveres instrumentais relativos a determinado tributo somente poderão ser exigidos enquanto estiver vigente a norma geral e abstrata que o instituir; (ii) em razão do art. 195, parágrafo único, há uma regra especial, no tocante à manutenção dos livros e documentos fiscais, que limita qualquer exigência fiscalizatória ao período anterior a prescrição do tributo.

18. Sob o aspecto espacial, os deveres instrumentais, como expressão do poder de império estatal, somente poderão ser exigidos dentro dos lindes territoriais em que o ente político, ao qual pertença a Administração Tributária, for soberano.

18.1. Nos casos em que os deveres instrumentais implicarem efeitos extraterritoriais, será possível o aplicador da lei se valer do exame da razoabilidade e da proporcionalidade para verificar a constitucionalidade daquele dever no ordenamento jurídico.

19. Nos deveres instrumentais consistentes em prestações positivas, é necessário que seu sujeito passivo possua vinculação – direta ou indireta – com o fato gerador da obrigação tributária principal que se pretenda instrumentalizar. Inexistente o vínculo direto ou indireto com o fato jurídico tributário, não há autorização para a configuração do liame jurídico do dever instrumental.

19.1. Há casos em que, valendo-se de seu poder geral de fiscalização, a Administração Tributária poderá exigir informações de terceiros que, vinculados ao contribuinte, poderão colaborar de forma relevante com o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

19.2. Nos deveres instrumentais consistentes em prestações negativas, o Poder Público é livre para escolher o sujeito passivo do dever instrumental, desde que ele esteja situado no território dentro do qual exerça sua soberania.

20. O legislador nacional, diferentemente do que ocorre em outros países em que há cláusulas gerais genéricas ou amplamente permissivas, trilhou um caminho bastante peculiar no tratamento conferido pelo regime jurídico dos deveres instrumentais, positivando no art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional regra específica, de caráter geral e materialmente delimitadora, pela qual condiciona a instituição daqueles deveres ao “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

21. O “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” é conceito delimitador eleito pelo legislador positivo, como um contrapeso a uma maior margem de discricionariedade formal que concedeu à Administração Pública para o exercício de seu poder de instituir e exigir deveres instrumentais, ao lado, naturalmente, de alguns relevantes princípios constitucionais, informadores de tal regime.

22. O “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” não se confunde com o interesse subjetivo do Poder Público, mas pressupõe a convergência do interesse do Estado em assegurar o cumprimento das obrigações tributárias, garantindo-lhe meios financeiros para

custear as suas finalidades; o interesse da coletividade no bom funcionamento de um sistema tributário justo e eficiente, que distribua equitativamente a carga tributária entre todos, sob o menor custo possível; e o interesse do próprio contribuinte de ser tributado em consideração à sua capacidade contributiva ou segundo outros critérios de igualdade relevantes, aplicáveis para o tributo cobrado.

23. Somente se verifica o “interesse da arrecadação ou da fiscalização” na medida em que os deveres instrumentais se revelem *imprescindíveis*, seja para assegurar o cumprimento da obrigação tributária principal, seja para atestar a inexistência do tributo nos casos de imunidade, isenção e não incidência.

24. Existe um necessário encadeamento normativo entre a norma jurídica que exige o dever instrumental e aquela que institui, em caráter geral e abstrato, o tributo com o qual aquele se articula.

24.1. Não basta a mera potencialidade de instituição de tributo pelo eventual exercício da competência tributária para legitimar a imposição de um dever instrumental, é imprescindível haver a prévia cominação do tributo por norma geral e abstrata – resultado do efetivo exercício de competência tributária –, sem a qual não haverá o interesse da arrecadação ou da fiscalização.

24.2. Existe uma correlação entre o campo de competência para se exigir deveres instrumentais e o campo de competência tributável de um determinado ente político. Deveres instrumentais exigidos por pessoa política incompetente não têm o condão de obrigar os administrados a realizar as condutas exigidas pela Administração Tributária.

25. Os deveres instrumentais, posto configurarem relações jurídicas autônomas, guardam íntima relação com a obrigação tributária que visam instrumentalizar. Caso esta última seja inconstitucional, a própria exigência do dever instrumental restará comprometida.

26. Deve haver um equilíbrio entre a restrição de direitos fundamentais dos particulares decorrentes do cumprimento do dever instrumental (meio) e a sua finalidade positivada, isto é, o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

26.1. Tal exame se dará pela aplicação do exame da proporcionalidade em cada caso concreto, analisando a adequação (se a prestação objeto do dever instrumental é apta para realizar o “interesse da arrecadação ou da fiscalização”), necessidade (se, dentre as prestações possíveis para se atingir em igual intensidade o “interesse da arrecadação ou da fiscalização”,

é aquele que causa menor restrição aos direitos fundamentais dos administrados) e proporcionalidade em sentido estrito (se as vantagens obtidas pela consecução do fim – interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo – superam as desvantagens decorrentes da escolha do meio – conteúdo do dever instrumental).

27. O particular não é obrigado a fornecer repetidamente informações ou substituir a Administração Tributária de seu ônus de manipular os dados fornecidos e os organizar da forma que mais conveniente lhe for. Nos casos em que os deveres instrumentais, mesmo buscando a mera comodidade da administração tributária, confirmam benefícios ao contribuinte, poderão ser colocados como uma *opção* do contribuinte, sendo vedado conferir a tais deveres o caráter obrigatório.

28. O poder de fiscalização concedido às autoridades fiscais encontra limites nos direitos individuais do administrado e “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. As atividades fiscalizatórias deverão ser fundamentadas e também respeitar os limites temporais dispostos no art. 196 do CTN.

29. As sanções tributárias pelo descumprimento de deveres instrumentais tutelam os bens jurídicos “interesse da arrecadação” e “interesse da fiscalização” e deverão guardar relação com o dano que lhes foi causado. Em rigor, na construção das normas jurídicas que impõem deveres instrumentais, ambos sempre coexistirão, visando ao bom funcionamento do sistema tributário. Contudo, em cada caso concreto, poderá o intérprete identificar a preponderância de um ou de outro, quando se leva em consideração o efeito gerado pelo dever instrumental em relação à formalização do fato jurídico tributário.

29.1. Um dever instrumental atenderá imediatamente o interesse da arrecadação caso esteja ligado à formalização do fato jurídico tributário; enquanto que atenderá imediatamente o interesse da fiscalização aqueles deveres que se voltam a propiciar meios ou benefícios à atividade da autoridade fiscal, quando da fiscalização dos atos praticados pelo contribuinte.

30. Se o tributo a que se referir o dever instrumental for inconstitucional, não haverá o “interesse da arrecadação ou da fiscalização” e, portanto, a própria exigência daquele dever restará despida de justificação, assim como as sanções pelo seu não cumprimento.

31. Caso o tributo não seja devido, a sanção tributária pelo seu descumprimento não poderá ter o valor do tributo que seria devido, como parâmetro para sua dosimetria, pois se referirá exclusivamente a uma lesão ao interesse da fiscalização.

32. Lesões a diferentes bens jurídicos ensejam distintas formas de sanção ou, pelo menos, diferentes critérios de dosimetria da sanção tributária.

32.1. As sanções tributárias também encontram importantes limites quantitativos, não podendo ter efeito de confisco, assim entendida aquela sanção que atinge a substância do patrimônio do contribuinte ou torna inviável a sua atividade econômica, bem como se sujeitando à razoabilidade e à proporcionalidade, a ser aferida em cada caso concreto.

33. O instituto da denúncia espontânea guarda plena aderência com os casos em que há descumprimento de deveres instrumentais, seja pela natureza do instituto, seja pelo enunciado normativo do art. 138 do CTN, ou, ainda, por decorrência do Princípio da Isonomia.

33.1. Mesmo que se reconheça a força dos precedentes do Superior Tribunal de Justiça e a sua legitimidade, enquanto norma construída pelo intérprete autêntico, a vedação à aplicação da denúncia espontânea nas hipóteses de descumprimento de deveres instrumentais somente se aplicará nos específicos casos em que os referidos precedentes foram formados.

34. Os custos de conformidades são relevantes para um sistema tributário. Por serem tidos como horizontalmente desiguais e caracterizados por uma tendência à regressividade, evidencia-se que tais efeitos não são meramente econômicos ou políticos, mas jurídicos, por implicar restrições ao Princípio da Isonomia e distorções concorrenciais.

34.1. Se é verdadeiro que, sob um aspecto global, os contribuintes arcam com todos os custos estatais, é falsa a premissa de ser indiferente que a gestão tributária seja exercida pelo Poder Público ou por terceiros, isto é, pelos contribuintes. A forma como esse ônus é repartido, em cada uma das opções, faz com que, sob a ótica do Princípio da Isonomia, exista uma preferência pelo exercício da gestão tributária pela Administração e não pelos administrados, já que, na primeira, além de ser mais transparente, não se apresenta o traço da regressividade e a desigualdade horizontal, característicos dos custos de conformidade.

34.2. A instituição de novos deveres instrumentais deve considerar os custos de conformidade deles decorrentes e os seus potenciais efeitos jurídicos, somente se justificando aqueles que, por promoverem com maior intensidade outros valores igualmente prestigiados na Constituição, atendam ao “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

35. A informatização fiscal permitiu a evolução semântica do signo “interesse”, implicando importantes consequências na função controladora do art. 113, §2º do CTN: ao se aplicar o exame da proporcionalidade, maior rigor deverá ser exigido no teste da necessidade.

BIBLIOGRAFIA

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2ª Edición. Buenos Aires: Astrea, 2012.
- ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. *Istituzioni di diritto tributario*. Torino: UTET, s/d.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Limites constitucionais da responsabilidade objetiva por infrações tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 77. São Paulo: Dialética, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
- _____. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- _____. Espontaneidade como excludente de punibilidade no procedimento tributário. *Revista dos Tribunais*, n. 464. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.
- _____. *Estudos e pareceres de direito tributário*. Volume III. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.
- _____. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2000.
- _____. Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 48. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- _____. *Noções de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- _____. *República e Constituição*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

- ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, n. 215. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- _____. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. Proporcionalidade e direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 25. São Paulo: Dialética, 2011.
- _____. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 24. São Paulo: Malheiros, 1998.
- _____. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009.
- AZEVEDO, David Teixeira de. *Dosimetria da pena: causas de aumento e diminuição*. São Paulo: Malheiros, 1998.
- BAKER, Philip. A tributação internacional no século XXI. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 19. São Paulo: Dialética, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª Edição. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- _____. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 17ª Edição. Atualizador: Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BALDWIN, Trevor. Taxation compliance costs – implications for the small business. *British Tax Review* 1989. London: Sweet & Maxwell, 1989.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2ª Edição. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- _____. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

- BARRETO, Paulo Ayres. A não cumulatividade das contribuições e sua vinculação à forma de tributação do imposto sobre a renda. *Revista do Advogado*, v. 94. São Paulo: 2007.
- _____. A tributação, por empresas brasileiras, dos lucros auferidos no exterior por suas controladas e coligadas. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 17º Volume. São Paulo: Dialética, 2013.
- _____. Comunicação, linguagem e direito. In ROBLES, Gregorio; CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Teoria comunicacional do direito: diálogo entre Brasil e Espanha*. São Paulo: Noeses, 2011.
- _____. Conceitos constitucionais e competência tributária. In SANTOS, Nélida Cristina dos. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- _____. Direito Constitucional: teoria geral da constituição. In CLÉVE, Clémerson Martins; BARROSO, Luís Roberto (Org.). *Emenda constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- _____. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro – área de Direito Tributário – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008.
- _____. *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. Ordenamento e sistemas jurídicos. In CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo lógico-semântico*. Volume I. São Paulo: Noeses, 2014.
- _____. Planejamento tributário: perspectivas jurisprudenciais. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 15º Volume. São Paulo: Dialética, 2011.
- _____. Princípio republicano e motivação dos atos administrativos em matéria tributária. In BOTALLLO, Eduardo Domingos. *Direito tributário: homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- _____. Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Tributação do resultado das coligadas e controladas no exterior, em face da lei nº 12.973/14. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014.

- BASTOS, Celso Ribeiro. Arts. 113 a 118. Atualizado por André Elali. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Volume 2: Arts. 96 a 218. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a obrigação tributária principal e acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 230. São Paulo: Dialética, 2014.
- _____. O direito tributário sancionador e as sanções político-administrativas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 222. São Paulo: Dialética, 2014.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2007.
- BERLIRI, Antonio. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1965.
- _____. *Principi di diritto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1964.
- BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Quanto custa pagar tributos*. São Paulo: Atlas, 2003.
- BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo – Direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- BIRD, Richard. Transparency and taxation: some preliminary reflections. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.) [et al]. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 16. Auflage. Heidelberg: C. F. Müller, 2013.
- BLUMENTHAL, Marsha; SLEMROD, Joel. The compliance costs of the U.S. individual income tax system: a second look after tax reform. *National Tax Journal*, vol. 45, n. 2: June, 1992.
- BOLAN, Ricardo Ferreira. *Contribuição ao estudo dos regimes especiais relativos ao ICMS no Estado de São Paulo*. Dissertação de mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2002.
- BOMFIM, Diego. *Tributação & livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2010.

- BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. *Revista de Direito Tributário*, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994.
- _____. Direitos humanos e tributação. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- _____. En auxilio de la obligación tributaria: nuevo abordaje epistemológico. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 128. Madrid: Editorial Aranzadi, 2005.
- _____. Hierarquia e sintaxe constitucional da lei complementar tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 150. São Paulo: Dialética, 2008.
- _____. Isenções em tratados internacionais de impostos dos estados-membros e municípios. In MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. Vol. 1. São Paulo: Malheiros, 1997.
- _____. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. Premissas para o estudo da obrigação tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 20. São Paulo: Dialética, 1997.
- _____. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BORGES, Paulo Souto. O caráter patrimonial das obrigações tributárias acessórias. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BOROWSKI, Martin. *Grundrechte als Prinzipien*. 2. Auflage. Baden-Baden: Nomos, 2007.
- _____. The structure of formal principles – Robert Alexy’s ‘law of combination’. In BOROWSKI, Martin (Ed.). *On the nature of legal principles*. Stuttgart: Franz Steiner Verlag / Nomos, 2010.
- BÜHLER, Ottmar; STRICKRODT, Georg. *Steuerrecht: Grundriß in zwei Bänden*. Band I. Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher, 1960.
- CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito tributário*. 2ª Edição. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2010.
- _____. O ICMS e o regime de substituição tributária adotado. In FERREIRA NETO, Arthur M.; MICHELE, Rafael (Coord.). *Curso Avançado de Substituição Tributária*, São Paulo: IOB, 2010.
- _____. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito*. São Paulo: Noeses, 2009.
- CARVALHO, Cristiano R. de. Deveres instrumentais e custos de transação. In BARRETO, Aires Fernandino [et al]. *Interpretação e Estado de Direito: III Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas obrigações acessórias. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
- _____. *Curso de direito tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____. *Derivação e positivação no direito tributário*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2011.
- _____. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In MARTINS, Ives Gandra; ELALI, André (Coord.). *Elementos atuais de direito tributário: estudos e conferências*. Curitiba: Juruá, 2005.
- _____. *Teoria da norma tributária*. 5ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- CNOSSEN, Sijbren. Is the VAT's sixth directive becoming an anachronism? In *International Bureau of Fiscal Documentation, European Taxation*: December 2003.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- _____. Infração tributária e sanção. In MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004.
- COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003.

- _____. Obrigação tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 14ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. Normas gerais de direito tributário: visão dicotômica ou tricotômica. In BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). *Direito tributário contemporâneo - Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. *Praticabilidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- COUTINHO, Diogo R. *Direito, desigualdade e desenvolvimento*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- D'AMATI, Nicola. *Derecho tributario: teoria e critica*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1989.
- DENARI, Zelmo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Juriscredi, 1973.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A praticabilidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.
- DOTTI, René Ariel. *Curso de direito penal – parte geral*. 4ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. London: Duckworth, 1991.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. Volume I. 3ª Edição. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.
- FARIA, Wilson Rodrigues de; ROCHA, Alessandra M. Gonsales. O Combate Internacional à Evasão Fiscal – Como FATCA pode afetar as instituições brasileiras. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais* n. 59. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- FEHRENBACHER, Oliver. *Steuerrecht*. 4. Auflage. Baden: Nomos, 2013.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Obrigação tributária acessória*. São Paulo: Gráfica Editora Aquarela S.A., 1988.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Trad. Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007.

_____. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37. Madrid: Civitas, 1983.

_____. Los esquemas dogmáticos fundamentales del derecho tributario. *Revista de Direito Tributário*, n. 82. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. Relación jurídico-tributaria – La obligación tributaria. *Revista de Direito Tributário*, n. 41. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

FERRER, Irene Rovira. La regulación como la clave de la eficacia de los deberes de información y la asistencia de la administración tributaria: modificaciones normativas necesarias. *Cronica tributaria*, n. 139. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2011.

FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas*. Tomo I – Parte general. Buenos Aires: Depalma, 1996.

_____. *Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas*. Tomo II – Parte general (continuación). 2ª Edición. Buenos Aires: Depalma, 2000.

GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1974.

- GIULIANI FONROUGE, C. M. *Conceitos de direito tributário*. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Lael, 1973.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária (Cadernos de pesquisas tributárias n. 12)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.
- GOMES, Orlando. *Responsabilidade civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- GORDILLO, Agustín. *Introducción al derecho administrativo*. 2ª Edição. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação / aplicação do direito*. 5ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. *O direito posto e o direito pressuposto*. 7ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª Edição refundida do “ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”. São Paulo: Malheiros, 2013.
- GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Preços de transferência – Arm’s length e praticabilidade – Série Doutrina Tributária Vol. V*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo. Estudios de teoria y metateoria del derecho*. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999.
- HAIIG, Robert Murray. The cost to business concerns of compliance with tax laws. *Management Review*, n. 24, 1935.
- HART, H.L.A. *O conceito de direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.
- HASSELDINE, John. Linkages between compliance costs and taxpayer compliance research. In *International Bureau of Fiscal Documentation, Bulletin*: June 2000.

- HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Traducción de los Dres. Leandro Stok y Francisco M. B. Cejas. Rosario: Novas Tesis, 2004.
- _____. *Steuerrecht (Reprintausg. d. Ausg. Berlin, Springer, 1933)*. Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 1986.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York / London: W. W. Norton & Company, 2000.
- HORVATH, Estevão. Deveres instrumentais e seus limites. In BARRETO, Aires Fernandino [et al]. *Interpretação e Estado de Direito: III Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2006.
- _____. Lançamento tributário e sua imprescindibilidade. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo profesional “Cima”, 1957.
- _____. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3ª Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.
- _____. *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2ª Edição. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Obrigação acessória e materialidade do crédito do contribuinte. Efeitos da retificação das obrigações acessórias relativas ao crédito do contribuinte após a lavratura do Auto de Infração. In CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscila de (Org.). *O direito tributário: entre a forma e o conteúdo – XI Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2014
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- KORYCKA, Milena. The principles of law, the test of coherence and political morality. In BOROWSKI, Martin (Ed.). *On the nature of legal principles*. Stuttgart: Franz Steiner Verlag / Nomos, 2010.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts*. Band I. München: C H Beck'sche, 1991.

- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4ª Edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.
- LACOMBE, Américo. *Obrigação tributária*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 1996.
- LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O Direito Contábil. Fundamentos conceituais. Aspectos da experiência brasileira e implicações. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. (Org.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Editora Dialética, 2010.
- MACEDO, Alberto. ISS e sujeição passiva. In PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; e ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- MACHADO, Brandão. Notas de direito comparado – tributação na fonte e substituição tributária. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- _____. Repetição do indébito no direito tributário. In MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1983.
- MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. *Crimes contra a ordem tributária*. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009.
- _____. Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96. São Paulo: Dialética, 2003.
- _____. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 24. São Paulo: Dialética, 1997.
- _____. Obrigação tributária acessória e os princípios da legalidade e da razoabilidade. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 8º Volume. São Paulo: Dialética, 2004.

- _____. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária (Cadernos de pesquisas tributárias n. 12)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.
- _____. Teoria das sanções tributárias. In MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004.
- _____. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 166. São Paulo: Dialética, 2009.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Sanções tributárias. In MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Fortaleza: Dialética, 2004.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Multas tributárias, proporcionalidade e confisco. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 27. São Paulo: Dialética, 2012.
- _____. Tributação e livre concorrência. In FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- MARTINEZ, Soares. *Direito fiscal*. 10ª Edição. Coimbra: Almedina, 2003.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. São Paulo: Saraiva, 1980.
- _____. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária (Cadernos de pesquisas tributárias n. 12)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.
- MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 13ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 34ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 27ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010.
- _____. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 6ª Edição. São Paulo: Dialética, 2005.

- _____. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária (Cadernos de pesquisas tributárias n. 12)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.
- _____. A tributação indireta. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MEMON, Najeeb. How to tax small businesses in the informal economy: a comparative analysis of presumptive income tax designs. In *Bulletin for international taxation*: May 2010.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MIGUEL, Luciano Garcia. O ICMS e os deveres instrumentais. In PARISI, Fernanda Drummond [et al] (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza*. Volume 2. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MOODY, J. Scott; WARCHOLIK, Wendy P.; HODGE, Scott A. The rising cost of complying with the Federal Income Tax. *Tax Foundation, Special Report n. 138*: December 2005.
- MOYA, Rafael; SANTIAGO, José-Damián. Information technology: strategy of the Spanish tax administration. In BIRD, Richard M.; JANTSCHER, Milka Casanegra de. (Ed.). *Improving tax administration in developing countries*. Washington: International Monetary Fund, 1992.
- MÜLLER, Fred J. *The burden of compliance*. N.C.: Washington State Department of Commerce and Economic Development, Seattle Bureau of Business Research, 1963.
- MUSGRAVE, Richard. A. *Fiscal systems*. New Haven and London: Yale University Press, 1969.
- MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy Boswell. *Public finance in theory and practice*. New York: McGraw-Hill, 1973.
- NABAIS, José Casalta. Alguns desafios actuais da tributação. *Revista de Direito Tributário*, n. 82. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. *Direito fiscal*. 4ª Edição. Coimbra: Almedina, 2006.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

NOVOA, César García. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Depurações do lucro contábil para determinação do lucro tributável. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 5º Volume. São Paulo: Dialética, 2014.

_____. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004.

PAULINO, Maria Ângela Lopes. Os limites quantitativos das sanções pecuniárias decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais. *Revista de Direito Tributário*, n. 113. São Paulo: Malheiros, 2011.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 6ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAYNE, James L. Explaining the persistent growth in tax complexity. In RACHETER, Donald P.; WAGNER, Richard E. *Politics, taxation and the rule of law: the power to tax in constitutional perspective*. Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002.

PEREZ DE AYALA, Jose Luis. *Derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1968.

PONTES, Helenilson Cunha. Revisitando o tema da obrigação tributária. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

- POPE, Jeff. Factors Affecting the compliance costs of the goods and services tax in Australia. In *International Bureau of Fiscal Documentation, Bulletin*: July 2000.
- _____. Administrative and compliance costs of international taxation. In LYMER, Andrew; HASSELDINE, John. *The international taxation system*. Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002.
- PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro*. Volume I – Parte geral. 4ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ROCHA, Sérgio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- RODÓN, Jorge. El deber de información de las obligaciones tributarias. *Revista Jurídica de Catalunya*. Barcelona: Acadèmia de Jurisprudència i Legislació de Catalunya, 1992.
- ROLIM, João Dácio; GUIMARÃES, Daniela Silva de. Sanções administrativas tributárias. In MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004.
- ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- _____. O princípio da legalidade tributária. In DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMANN, Gerd Willi. (Coord.). *Temas fundamentais do direito tributário atual*. Belém: CEJUP, 1983.
- SALDANHA SANCHES, J. L. Justiça fiscal. Lisboa: Fundação Francisco Manoel dos Santos, 2010.
- SANDFORD, Cedric. *Hidden costs of taxation*. London: Institute for Fiscal Studies, 1973.
- _____. Tax compliance costs matter: chancellor please note. *British Tax Review 1976*. London: Sweet & Maxwell Limited, 1976.
- _____. *Tax compliance costs: measurement and policy*. Bath: Fiscal Publications, 1995.

- SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989.
- SANTELLLO, Fabiana Lopes Pinto. *Direito tributário digital. Informatização digital. O uso da tecnologia no Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.
- _____. *Lançamento tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. O Código Tributário Nacional e as normas gerais de direito tributário. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego: un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*. Madrid: Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales, 2004.
- _____. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon Law Series, 1991.
- _____. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge (MA): Harvard University Press, 2012.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. A legalidade e o poder regulamentar do Estado: atos da administração como condição para aplicação da lei tributária. In PARISI, Fernanda Drummond [et al] (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza*. Volume 1. São Paulo: Malheiros, 2014.
- _____. Contribuição à investigação das origens do princípio da legalidade em matéria tributária. In VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (Org.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005.
- _____. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015.
- _____. Globalização, investimentos e tributação: desafios da concorrência internacional ao sistema tributário brasileiro. *Revista Brasileira de Comércio Exterior*, n. 113. Rio de Janeiro: FUNCEX, 2012.

- _____. Livre concorrência e tributação. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 11º Volume. São Paulo: Dialética, 2007.
- _____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3ª Edição. São Paulo: Dialética, 2013.
- _____. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- _____. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.
- _____. Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. In CASELLA, Paulo Borba. [et al] (Org.). *Direito internacional, humanismo e globalidade*. São Paulo: Atlas, 2008.
- _____. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In FERREIRA NETO, Arthur M.; MICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária*. São Paulo: IOB, 2010.
- _____. Tributação e liberdade. In PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. Na encruzilhada liberdade-autoridade: a tensão entre direitos fundamentais e interesses coletivos. In ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de [et al] (Coord.). *Direito público em evolução: estudo em homenagem à professora Odete Medauar*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.
- _____. Princípio e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, n. 1. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação & concorrência - Série Doutrina Tributária Vol. IV*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

- SLEMROD, Joel. The compliance cost of the U.S. individual income tax system. In *NBER Working paper*, n. 1401. *National Bureau of Economic Research*, July 1984.
- SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Volume II. Trad. Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. Livro V. Capítulo II. São Paulo: Wmfmartinsfontes, 2013.
- SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- _____. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954.
- STRÜMPPEL, Burkhard. The disguised tax burden. *National Tax Journal*, vol. 19, n. 1, 1966.
- TAKANO, Caio Augusto. Competência tributária e suas implicações na delimitação do poder de instituição de deveres instrumentais tributários. *Revista de Direito Tributário*, n. 118. São Paulo: Malheiros, 2013.
- _____. Guerra dos portos – Os deveres instrumentais introduzidos pelo Ajuste SINIEF n. 19/2012 e os limites normativos da Resolução do Senado Federal n. 13/2012. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 212. São Paulo: Dialética, 2013.
- _____. Guerra dos portos e a estabilidade da federação brasileira. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 30. São Paulo: Dialética, 2014.
- _____. Livre Concorrência e Fiscalização Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 223. São Paulo: Dialética, 2014.
- _____. Os limites impositivos aos deveres instrumentais tributários. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 27. São Paulo: Dialética, 2012.
- TAKANO, Caio Augusto; SANTOS, Ramon Tomazela. O “*Foreign Account Tax Compliance Act*” (FATCA) e seus impactos no ordenamento jurídico brasileiro: reflexões a partir das perspectivas da eficiência, da praticabilidade e da proporcionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 226. São Paulo: Dialética, 2013.
- TANZI, Vito. Complexity in taxation: origin and consequences. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. Volume VI. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

- TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- _____. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- _____. *Die Steuerrechtsordnung: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen*. Band I. Köln: Otto Schmidt, 1993.
- _____. *Die Steuerrechtsordnung: Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung*. Band III. Köln: Otto Schmidt, 1993.
- _____. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- THE COMMONWEALTH ASSOCIATION OF TAX ADMINISTRATORS. *Implementing computerisation and information technology for tax administration*. London: Commonwealth Secretariat, 2005.
- TOMÉ, Fabiana del Padre. O resgate da legalidade tributária. In COSTA, Alcides Jorge [et al]. *Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira: IX Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2012.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- _____. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresa*. 2ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.
- _____. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária (Cadernos de pesquisas tributárias n. 12)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

- VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de derecho tributario*. Tercera edición. Colombia: Editorial Temis, 2001.
- VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Rubens Gomes de Sousa (trad.). Rio de Janeiro: Edições Financeiras, s.d. (título original: *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*. Padova: CEDAM, 1932).
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.
- VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais. In CARVALHO, Cristiano; AVI-YONAH, Reuven (Coord.). *Revista Tributária das Américas*, vol. 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- VILLEGAS, Hector B. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.
- _____. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7ª Edición. Buenos Aires: Depalma, 2001.
- XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- _____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005.

REFERÊNCIAS ELETRÔNICAS

- AFONSO, José Alberto Rodrigues; SOARES, Júlia Moraes; CASTRO, Kleber Pacheco de. *Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário brasileiro – livro branco da tributação brasileira*. Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), 2013. Disponível em: <<http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=37733219><http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=37733219>>.

AVI-YONAH, Reuven. Double or nothing: a tax treaty for the 21st century. *Law and Economics Research Paper Series*. Paper n. 12-009. Michigan: University of Michigan, 2012. Disponível em: <http://repository.law.umich.edu/law_econ_current/66/> .

EVANS, Chris. Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs. In *eJournal of Tax Research*, n. 64, 2003. Disponível em: <<http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJTR/2003/4.html#Heading7>>.

FIESP. O peso da burocracia tributária na indústria de transformação. Departamento de Competitividade e Tecnologia, 2012, disponível em: < <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/o-peso-da-burocracia-tributaria-na-industria-de-transformacao-2012/>>.

JARAMILLO HERRERA, Christian R. *Presumptive Income Taxation and costly tax compliance*. Department of Economics, University of Michigan, March 2004. Disponível em: <<http://www.frp2.org/english/Portals/0/Library/Tax%20Administration/Presumptive%20Income%20Taxation%20and%20Costly%20Tax%20Compliance.pdf>>.

PRICEWATERHOUSECOOPERS / THE WORLD BANK. Doing Business 2014: Understanding Regulations for Small and Medium-Size Enterprises - *Paying Taxes*. 11th Edition. Washington: The World Bank and the International Finance Corporation, 2013. Disponível em: <<http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB14-Chapters/DB14-Paying-taxes.pdf>>.