

Os Limites Impositivos aos Deveres Instrumentais Tributários

Caio Augusto Takano

Pós-graduando em Direito Tributário pelo Ibet. Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo - USP. Advogado.

Resumo

Este estudo se propõe a analisar a questão dos limites a que se submete a instituição dos deveres instrumentais tributários. O autor analisa inicialmente a questão sob a luz dos princípios constitucionais e, depois, examina o conteúdo da regra do art. 113, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional, no intento de delimitar a atividade estatal e propor uma sistematização dos referidos limites.

Palavras-chave: Direito Tributário, deveres instrumentais, limites.

Abstract

This study proposes to analyze the issue about the limitations to the institution of accessory tax obligations. The author firstly analyses the issue on the view of constitutional principles and then examines the content of the rule of Brazilian National Tax Code's article 113, § 2, in order to delimitate the State's activity and propose the systemization of these limits.

Keywords: Tax Law, accessory tax obligations, limits.

1. Considerações Propedêuticas

A questão enfrentada neste estudo possui elevada importância no panorama jurídico atual. A ausência de uma sistematização dos limites a que se submetem os deveres instrumentais tributários é conseqüência natural da inexistência de um consenso doutrinário sobre sua natureza jurídica, seus contornos típicos e seu regime jurídico. Em razão disso, cada vez mais frequentes são as exigências abusivas da Fazenda Pública na crescente busca pela praticidade, pela eficiência da Administração Tributária e, ainda, pela “otimização” da arrecadação possível.

Contribui de forma substancial para tal cenário a interpretação da expressão “no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos”, contida no art. 113, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional, construída de forma ampla e irrestrita pelo Fisco, desnaturando sua vocação natural de limitação à discricionariedade da Administração Pública, sendo-lhe atribuída significação que não possui (*contra legem*), pela qual se justifica qualquer imposição de dever instrumental sob o manto de suposto interesse da arrecadação ou da fiscalização.

Com efeito, sem explicar o conteúdo do referido dispositivo, não raro a Administração Pública o utiliza para justificar qualquer imposição de condutas aos contribuintes ou não contribuintes que, direta ou indiretamente, prestam-se a promover o ideal de eficiência administrativa e arrecadatória. Nesse intento, pelo qual se prioriza a praticidade, a eficiência administrativa e a “simplicidade” da tributa-

ção, surgem deletérias consequências ao ordenamento jurídico e ao contribuinte, como recorda Paulo Ayres Barreto:

“Com o argumento de tornar a legislação mais simples e a arrecadação mais eficiente, ignoram-se diretrizes fundamentais do Texto Constitucional, sempre em prejuízo do contribuinte.”¹

Por tal razão é que se buscará, neste estudo, analisar os limites à imposição de deveres instrumentais, sem olvidar os princípios constitucionais e a ponderação de princípios realizada pelo legislador complementar ao instituir a regra do art. 113, parágrafo 2º, bem como oferecer uma proposta de delimitação ao poder de impor tais deveres tributários, demonstrando que a interpretação do referido dispositivo pela Administração Pública não coaduna com o regime jurídico instituído pelo Código Tributário Nacional.

Identificar e enunciar tais limites é missão desafiadora, mas fundamental para a proteção do contribuinte contra imposição de deveres instrumentais tributários excessivos, indevidos, ou desproporcionais.

Para tal finalidade, inicialmente incutiremos nos contornos típicos dos deveres instrumentais, necessários para traçar, em breves pinceladas, as principais características do regime jurídico a que se submetem. Abordaremos, ainda, os princípios jurídicos informadores desse regime. Por fim, investigar-se-á o conteúdo semântico do art. 113, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional, de elevada importância à questão.

2. Contornos Típicos dos Deveres Instrumentais Tributários

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

Foge dos lindes do presente estudo, conquanto de incontestável importância dogmática, uma análise minuciosa desses temas, pela qual se retratariam as complexas discussões doutrinárias, tanto no âmbito nacional quanto no direito comparado, na busca pela definição da natureza e regime jurídico desse instituto. Contudo, no momento, é importante gizar os contornos típicos dos deveres instrumentais, cujo conhecimento é imprescindível para estudar as limitações ao poder de os instituir.

Primeiramente, ainda que sem questionar se os deveres instrumentais são veros deveres administrativos² ou obrigações jurídicas (neste caso, em uma acep-

¹ Cf. 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, p. 131.

² Por todos, ver as incisivas críticas tecidas por Geraldo Ataliba ao denunciar a natureza de dever administrativo das chamadas “obrigações acessórias” a que se refere o Código Tributário Nacional, em razão de, além da ausência de caráter patrimonial, faltar às “obrigações acessórias” o caráter definitivo e único das relações jurídicas obrigacionais (a relação jurídica oriunda dos deveres instrumentais não se extingue com o cumprimento de seu objeto), *in verbis*: “De maneira geral, os deveres administrativos, além de serem permanentes, não têm, em hipótese alguma, conteúdo patrimonial enquanto que para haver obrigação é preciso que haja transitoriedade e patrimonialidade.” (Cf. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1978, p. 59)

ção de “obrigação” própria, conferida pelo Direito Tributário)³, é predominante o entendimento da doutrina, inclusive a estrangeira⁴, de que os deveres instrumentais tributários não se confundem com a obrigação principal de pagar tributo⁵.

Tais obrigações prestam-se a auxiliar o efetivo cumprimento da relação jurídica inerente à obrigação tributária. Daí por que a predominância do entendimento

³ Por todos, ver a divergência provocada por Souto Maior Borges. Afirma o referido autor que, ainda que se reconheça o caráter não patrimonial dos deveres instrumentais, tal fato não configuraria óbice para reconhecê-los como obrigações. Sustenta que obrigação é uma categoria jurídico-positiva, o que implica assumir que não há “atributos essenciais” do instituto obrigação, pois seus contornos são todos definidos pelo direito positivo. Isto é, os atributos da obrigação serão aqueles que forem contemplados pelo ordenamento, daí porque a patrimonialidade poderá ser ou não um requisito da obrigação, e não um elemento que automaticamente basta, por si, para caracterizar um liame jurídico como obrigacional ou não (cf. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 82)

⁴ Por todos, citaremos, *exempli gratia*, alguns expoentes da doutrina estrangeira. Na doutrina espanhola, José Luis Pérez de Ayala aponta a existência de normas jurídicas de Direito Tributário material, que prescrevem sobre os elementos constitutivos da obrigação tributária, consistente da prestação pecuniária, e de normas jurídicas de Direito Tributário formal, que versam sobre os procedimentos para verificar a existência e apurar a valor, caso a caso, dos elementos constitutivos dos tributos, bem como aquelas normas que regulam o procedimento pelo qual deverão ser cumpridas as condutas exigidas nas obrigações tributárias pecuniárias. Nestas normas que se encontrariam os deveres instrumentais (cf. *Derecho Tributario*. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1968, pp. 97-98). Também é interessante o posicionamento adotado por G. A. Posadas-Belgrano em relação à questão. Para o referido publicista uruguaio, os deveres instrumentais possuem natureza obrigacional e cível. Isto é, embora reconheça sua natureza tributária, defende que “obrigação” instituída com o escopo de assegurar o cumprimento do imposto (obrigações acessórias), são na realidade, obrigações cíveis, em que tanto o Estado quanto o sujeito passivo se encontram em situação de paridade, submetendo-se, exclusivamente, à lei. Ademais, tais relações poderão ser entre Estado e contribuintes, como também entre Estado e cidadãos não contribuintes daquele tributo a que se refere o dever instrumental (cf. *Derecho Tributario: un estudio sobre las relaciones jurídicas de impuesto*. Montevideo: Editorial Medina, 1959, p. 310). Por sua vez, o autor português Soares Martinez, ao enfrentar a questão sobre a natureza jurídica dos deveres instrumentais tributários, defendeu que poderão ser ou não obrigacionais, dependendo exclusivamente do conceito de “obrigação tributária” adotado no sistema jurídico. Em princípio, não haveria óbices para a teoria geral das obrigações admitir a existência de relações tributárias acessórias, uma vez que a existência de obrigações complexas ou múltiplas sempre foi aceita, estas constituídas por conjuntos de direitos e deveres oriundos de um mesmo fato jurídico (cf. MARTINEZ, Soares. *Direito Fiscal*. 10ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 170). Por fim, vale citar C. M. Giuliani Fonrouge, para quem a obrigação tributária é sempre uma obrigação de dar, com uma prestação jurídica patrimonial, 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 fazer. Desta forma, considera autônomas as obrigações tributárias e os deveres instrumentais, como ocorre na maioria dos autores brasileiros (cf. FONROLIGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de Direito Tributário*. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Lael, 1973, p. 93).

⁵ Na jurisprudência pátria, temos manifestações, inclusive do Superior Tribunal de Justiça, confirmando tal afirmação. Em seu voto, proferido no julgamento do REsp nº 1.040.578/SP, o Ministro Relator Luiz Fux entendeu que os deveres instrumentais são vínculos jurídicos autônomos da relação jurídico-tributária, razão pela qual não há necessidade de limitar-se à escolha do próprio sujeito da obrigação principal para configurar a sujeição passiva dos deveres instrumentais (“A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária *stricto sensu*, obrigação tributária principal”), como ao conjunto de deveres instrumentais, positivos ou negativos, que a viabilizam. Ademais, confirmou que os deveres instrumentais são autônomos em relação à regra-matriz de incidência tributária, aos quais devem se submeter, até mesmo, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, *ex vi* dos arts. 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN (cf. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.040.578/SP, 1ª Turma, Relator Luiz Fux, j. em 16.6.2009).

de que a acessoriedade a que se refere o CTN deve ser compreendida como instrumentalidade⁶. Evidencia-se que não há uma relação de dependência, tal como se encontra no Direito Civil, entre a obrigação tributária principal e aquela tida como “accessória” no Código Tributário Nacional, pois uma subsiste sem a outra. Mas isso, vale enfatizar, não significa que elas não mantenham relação alguma; pelo contrário, como se irá perceber, o dever instrumental só possui sentido se existir uma obrigação tributária a qual se possa referir.

Consoante adverte Hugo de Brito Machado, só há sentido a “accessoriedade” em relação à obrigação de pagar tributo sob uma perspectiva global da obrigação tributária, *i.e.*, os deveres instrumentais só existem para instrumentalizá-la. Não haveria sentido em existir tais deveres sem aquela obrigação⁷. Sua função precípua é assegurar o cumprimento da relação jurídica tributária principal e possibilitar sua fiscalização. Em decorrência disso, é possível inferir que as relações jurídicas decorrentes de deveres instrumentais têm como objeto um “fazer” ou “não fazer”, sendo desprovidas, portanto, de um caráter patrimonial⁸.

A questão, como se nota, é complexa e ainda controvertida. Mas de maior importância é notar que (i) há certo consenso na doutrina nacional e estrangeira em separar a obrigação tributária principal e os deveres instrumentais tributários; e (ii) os deveres instrumentais são reconhecidos em razão do objeto de sua prestação (obrigação de fazer ou não fazer) e de seu aspecto finalístico, consistente em auxiliar a arrecadação e a finalização de tributos. Eis os contornos típicos dos deveres instrumentais.

De nossa parte, havendo que enfrentar esta questão para poder dar continuidade à investigação proposta, filiamo-nos à doutrina que considera as chamadas “obrigações acessórias” pelo nosso Código Tributário Nacional como vero dever instrumental⁹, consistente em uma obrigação de fazer ou não fazer, cuja finalidade precípua é auxiliar o cumprimento da obrigação principal. Daí por que a opção em

⁶ 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.

⁷ Cf. 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, p. 298.

⁸ Entre os doutrinadores que repudiam a utilização do signo “obrigação acessória”, por irremediável imprecisão terminológica, pode-se citar o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho, para quem os deveres instrumentais tributários distam de serem liames jurídicos obrigacionais, em razão da ausência de qualquer caráter patrimonial, ou seja, não se pode representar seu objeto por intermédio de expressão financeira alguma. Eis o teor de sua advertência: “Há de mister separar as relações jurídicas na consonância de ser ou não, seu objeto, susceptível de avaliação econômica. Em caso afirmativo, teremos as relações jurídicas de cunho obrigacional; na hipótese contrária, relações jurídicas não-obrigacionais, ou veiculadoras de meros deveres. Surge, assim, a figura da *obrigação*, cujo traço característico é hospedar prestação de natureza patrimonial, na medida em que, sob diversas formas, seja passível de exprimir-se em valores economicamente apreciáveis. No extremo oposto, são conhecidos como relações de índole não-obrigacional, ou de simples deveres, aqueles vínculos jurídicos cujo conteúdo não se possa representar, de alguma maneira, por símbolos ou equações econômicas.” (Cf. *Direito Tributário: linguagem e método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 614)

⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 418.

utilizar “deveres instrumentais tributários” ao longo deste artigo, certos de que a terminologia empregada melhor condiz com o instituto a que se refere.

3. Princípios Constitucionais Informadores dos Deveres Instrumentais

Não olvidamos o importante papel dos princípios constitucionais na delimitação do poder de instituir deveres instrumentais. É do balizamento entre tais princípios que serão instituídas as demais regras que conformarão seu regime jurídico. Conseqüência natural disso, conjuntamente com o cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico¹⁰, é que os deveres instrumentais se norteiam, com maior ou menor intensidade, por diversos princípios jurídicos, vetores comuns de todas as normas jurídicas. Por tal razão, é fundamental seu estudo.

Contudo, foge dos lindes deste estudo uma análise minuciosa de todos os princípios que norteiam a imposição de deveres tributários pela Administração Pública, ainda que reconhecidamente de elevada importância, razão pela qual serão expostos, sucintamente, aqueles que pareçam ser mais relevantes para a conformação do regime jurídico em questão.

Positivada no art. 5º, inciso II da Carta Magna, a legalidade é ideia própria do Estado de Direito. Como aponta Luís Eduardo Schoueri, além de configurar importante garantia do cidadão contra abusos de seus governantes, em matéria tributária tem o significado de prévia concordância dos cidadãos com a tributação e o controle do emprego, pelo Estado, dos recursos dela oriundos¹¹.

Autores de boa nota vêm propugnando pela aplicabilidade da legalidade em sentido estrito, de modo a dar uma interpretação restritiva ao termo “legislação tributária”. Defendem, em apertada síntese, que a sistemática insculpida na Constituição Federal não permite que ato infralegal seja apto a criar deveres instrumentais e, ainda, que consentir com tal possibilidade implicaria elevado grau de arbitrariedade pela Administração Pública. Caberia, portanto, à “legislação tributária”, isto é, aos atos infralegais que a compõem, apenas regular tais condutas, e nunca inovar. Só poderiam dispor sobre aquilo que já estiver previsto em lei de forma explícita¹².

¹⁰ O escólio de Alfredo Augusto Becker é incisivo: as normas não devem ser interpretadas isoladamente, mas levando-se em consideração a referida interdependência que possuem em relação às demais, encontradas no direito positivo como um todo, não se limitando à divisão em “ramo”, cuja finalidade é exclusivamente didática (cf. *Teoria geral do Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, pp. 122-124.). Daí por que, levando-se em conta que a norma jurídica tributária possui outras funções além da arrecadatória, tal qual a função indutora - sendo que a existência de uma não exclui a outra -, superando-se o mito da neutralidade da tributação, é possível averiguar que, se as normas tributárias possuem o condão de agir sobre a Ordem Econômica, é conseqüência natural que aquelas, igualmente, relacionem-se com seus princípios informadores, sujeitando-se a todas as limitações e metas comuns a que estão submetidas quaisquer formas de atuação econômica estatal (cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, nota 9, p. 326).

¹¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, nota 9, p. 268.

¹² É o entendimento que compartilham: CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, pp. 214-215; BALEEIRO, Aliomar; DERZI Misabel Abreu Machado (atual.). *Direito Tributário brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 710, notas de atualização; HORVATH, Estevão. “Deveres instrumentais e seus limites”. In: BARRETO, Aires Fernando et al. *Interpretação e Estado de Direito: III Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 206; e ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 154-155, entre outros autores.

De nossa parte, concordamos com o escólio de Luís Eduardo Schoueri, para quem o termo “legislação tributária”, mais abrangente que lei, utilizado nos arts. 113 e 115 do Código Tributário Nacional, remete-nos ao art. 96, pelo qual se abrangeriam: as leis em sentido estrito, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que compreendem, conforme dispõe seu art. 100, atos da própria Administração, como a Portaria de um Ministro ou mesmo uma Instrução Normativa editada pelo Secretário da Receita Federal do Brasil¹³. Nesse sentido, também, Tércio Sampaio Ferraz Jr.¹⁴

Não se confere, com isto, poderes arbitrários à Administração Pública. Com efeito, deverá haver lei (consoante manda o art. 5º, inciso II, da Constituição Federal) conferindo à autoridade administrativa o poder de fiscalizar determinado tributo (sem o qual seria questionável o próprio interesse em instituir deveres instrumentais), e atribuindo-lhe o poder de editar as normas complementares para esse fim. Trata-se, dessarte, de mera mitigação do princípio da legalidade estrita, necessária para a agilidade e fluidez que a atividade regulatória e fiscalizatória requer.

Cumprе recordar que o chamado “princípio da legalidade estrita”, previsto no art. 150, inciso I, da Carta Magna, exige a instituição *em lei* nas hipóteses de aumento ou instituição de tributo (obrigação tributária principal) e não nos casos de instituição de deveres instrumentais. Tanto quis o legislador pátrio limitar essa regra constitucional que, ao regular essa limitação constitucional ao poder de tributar no Código Tributário Nacional (recepcionado como Lei Complementar em função do art. 146, inciso III, da Constituição), não incluiu, em seu art. 97, os deveres instrumentais no rol de matéria sob reserva de lei. Em razão disso, a eles se aplica o art. 5º, inciso II, do Texto Maior, bastando que haja uma previsão legal (“*em virtude de lei*”) autorizando sua criação e não que esta se dê pelo instrumento normativo 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 instrumentais¹⁵.

¹³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, nota 9, p. 419.

¹⁴ “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’.” (Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.*, nota 6, p. 265.

¹⁵ É o que se pode perceber do julgamento do RMS nº 27.243/MS, oportunidade em que aquele Superior Tribunal de Justiça enfrentou a questão da legalidade do regime especial de exportação imposto pelo Estado do Mato Grosso do Sul, no qual se impunha o cumprimento de alguns deveres instrumentais para o gozo de imunidade tributária. Ainda que seja passível de críticas o mérito da decisão (pois a questão mais problemática do regime especial imposto - exigência daquele que aderir ao referido regime de se comprometer a destinar a operações tributadas determinada quantidade de mercadorias equivalente àquela exportada ou remetida para o fim específico de exportação - não foi sequer enfrentada), há de se destacar que aquele Tribunal julgou que ato *infralegal* (decreto) possa instituir obrigações acessórias, *in verbis*:

“*Processual Civil. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança. Tributário. ICMS. Operações de Exportação. Regras do Decreto 11.803/2005 do Estado de Mato Grosso do Sul. Inexistência de Ilegalidade. 1. As Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmaram entendimento no sentido de que as regras contidas no Decreto Estadual 11.803/2005 (do Estado do Mato Grosso do Sul) - no qual é prevista a necessidade de cumprimento de obrigações acessórias, para fins de obtenção de regime especial em*

O princípio da isonomia possui tal importância dentro de um Estado de Direito que Souto Maior Borges já afirmava ser o principal princípio constitucional, do qual os demais são derivados¹⁶. Como ensina Luís Eduardo Schoueri, a ideia de justiça impõe que tratamentos diferenciados para situações equivalentes deverão ter um fator de *discrímen* que os justifiquem¹⁷. No que diz respeito à instituição de deveres instrumentais tributários, a isonomia age como proibição de tratamentos diferentes àqueles que se encontrem em situações equivalentes, os quais haja determinado interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Isto é, considerando que os deveres instrumentais deverão ser instituídos visando satisfazer o interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, então o único fator que poderá justificar eventual diferenciação de tratamentos em sua instituição é o grau dos referidos interesses em cada comportamento exigido em seu consequente normativo.

Há de se mencionar, ainda, dois importantes princípios que influem, de forma significativa, sobre o regime jurídico dos deveres instrumentais tributários: a livre concorrência e a livre iniciativa¹⁸. Contudo, para sua melhor compreensão, devem-se dispensar alguns necessários esclarecimentos, ainda que breves, sobre a necessária relação que possuem um com o outro, no que consistem e quais efeitos implicarão sobre o regime jurídico dos deveres instrumentais.

O princípio da livre iniciativa, fundamento da ordem econômica (art. 170 da Constituição Federal), é a possibilidade conferida ao particular para atuar no domínio econômico (produzindo, circulando e distribuindo riquezas), sem que tal atuação sofra quaisquer embaraços pelo Poder Público¹⁹. Não obstante, a livre ini-

operações de exportação, sendo que a falta do regime especial sujeita o estabelecimento remetente ao recolhimento do ICMS, garantida a devolução do tributo, se comprovada posteriormente a exportação - não ofendem a LC 87/96 nem a Constituição Federal, pois a existência de imunidade ou de isenção não impede que a legislação tributária (em sentido amplo) estabeleça operações acessórias destinadas a auxiliar a fiscalização. 2. Recurso ordinário não provido." (Cf. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial em Mandado de Segurança nº 27.243/MS, 2ª Turma, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, j. em 15.4.2011)

¹⁶ Sua frase, proferida no VIII Congresso Nacional de Direito Tributário, 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, Souto Maior. "A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988". *Revista de Direito Tributário* n. 64. São Paulo, 1994)

¹⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, nota 9, p. 308.

¹⁸ Conforme demonstra valioso escólio de Luís Eduardo Schoueri, ao lado da função arrecadadora do tributo existem diversas outras, comuns a toda atividade financeira do Estado, a saber: 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 (visando à simplificação do sistema tributário mediante a adoção de medidas globais, em função do princípio da praticabilidade). Assumir a existência dessas funções nas normas jurídicas tributárias implica admitir que não há de serem desprezados os princípios e regras da Ordem Econômica no estudo do Direito Tributário, assertiva que é reforçada pelo cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico, razão pela qual não há problema em reconhecer (é até imperioso) os efeitos da livre concorrência e da livre iniciativa sobre o regime jurídico dos deveres instrumentais tributários (cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32).

¹⁹ Cf. BOMFIM, Diego. *Tributação & livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 173.

ciativa, como adverte Afonso da Silva, só é legítima enquanto exercida no interesse da justiça social, finalidade abraçada pela Constituição Federal²⁰.

Por outro lado, livre concorrência é uma garantia assecuratória da concorrência na Ordem Econômica (sendo, inclusive, um de seus princípios)²¹, isto é, significa que a potencialidade de concorrer deve ser aberta, em sentido normativo, a todos, garantindo o exercício da livre iniciativa por todos, tarefa que exige sejam conformados os limites desse direito não apenas em relação a ele próprio como aos demais princípios norteadores de nosso ordenamento jurídico²².

Daí a pertinência do escólio de Luís Eduardo Schoueri, para quem “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).”²³ Ou seja, para assegurar a existência de um mercado aberto a todos e a livre iniciativa de cada um de seus agentes, a livre concorrência deverá, não limitando à livre iniciativa, mas em conjunto desta, delinear os princípios da Ordem Econômica²⁴.

O referido princípio, em suma, não deve ser entendido 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)²⁵.

Não obstante a aptidão dos deveres instrumentais para serem importantes ferramentas no auxílio desse “monitoramento” do mercado pelo Estado (*e.g.*, evitando a evasão fiscal), devem observar limites para que não ajam, eles mesmos, como óbices ao próprio equilíbrio concorrencial.

A livre iniciativa, como 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*.”²⁶ É que, sendo fundamento não apenas da Ordem Econômica (art. 170, *caput*), como também do próprio Estado Democrático de Direito (art. 1º, inciso IV), deve ser protegida com especial atenção.

Também fere a livre iniciativa a instituição de deveres instrumentais cujo propósito último seja a sua utilização como “sanções políticas” ou cobrança indireta de tributos, como obstar a emissão de notas fiscais pelo contribuinte, apreensão de mercadorias, decretação de regimes especiais de fiscalização abusivos etc.²⁷

Por seu turno, embora os deveres instrumentais tenham a importante função de auxiliar a arrecadação e a fiscalização dos tributos, obstruindo a indesejável eva-

²⁰ Cf. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 794.

²¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, nota 9, p. 331.

²² Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.*, nota 6, p. 273.

²³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, nota 9, p. 331.

²⁴ Cf. BOMFIM, Diego. *Op. cit.*, nota 19, p. 176.

²⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, nota 9, p. 331.

²⁶ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, nota 12, p. 223.

²⁷ Cf. BOMFIM, Diego. *Op. cit.*, nota 19, p. 261.

são fiscal - sendo, neste caso, relevante instrumento na realização do princípio da livre concorrência -, não é livre o legislador tributário para instituir deveres instrumentais: seu limite de atuação é a própria livre concorrência. Não apenas na instituição dos tributos, como também de deveres instrumentais (que possuem elevados custos de conformidade e vêm exigindo, cada vez mais, setores especializados nas empresas), 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)²⁸. 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.”²⁹

Desta forma, 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 dos indivíduos da sociedade, bem como deverão ser exigidos com cautela, evitando que eles próprios sejam motivos de desequilíbrio concorrencial.

Outrossim, não há de se olvidar que os direitos fundamentais também agem como limites constitucionais à imposição de deveres instrumentais pela Administração Pública, uma vez que, conforme será visto, todo ato estatal que intervenha³⁰, de algum modo, sobre o âmbito temático de proteção dos direitos fundamentais exigirá fundamentação por aquele que o emitir, sob pena de irremediável inconstitucionalidade daquele ato³¹.

²⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, nota 9, p. 332.

²⁹ Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.*, nota 6, p. 277.

³⁰ É interessante diferenciar os termos intervenção, restrição e violação para a Teoria dos Direitos Fundamentais, tal qual propõe o modelo teórico de Virgílio Afonso da Silva, adotado neste estudo. Qualquer ação estatal que, de algum modo, atue sobre determinadas ações, estados ou posições jurídicas abrangidos sob o âmbito de proteção de um determinado direito fundamental configura uma intervenção sobre aquele direito e imporá um ônus argumentativo àquele que praticar tal ato. Se a atuação estatal for fundamentada, então haverá uma restrição ao direito fundamental permitida pelo ordenamento. Pelo contrário, se não fundamentada ou se for desproporcional (não passar pelo teste da proporcionalidade) não haverá restrição, mas verdadeira violação a um direito fundamental, e, portanto, aquele ato será inconstitucional (cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 110).

³¹ Esse ponto será abordado oportunamente. No momento, cumpre explicitar que neste estudo é adotado o modelo proposto por Virgílio Afonso da Silva, com base na Teoria dos Direitos Fundamentais de Robert Alexy, pelo qual, utilizando um suporte fático amplo aos direitos fundamentais, aumenta-se a necessidade de argumentação por aquele que praticar uma ação que intervenha no âmbito de proteção de um, sob pena daquela intervenção configurar uma violação inconstitucional (cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit.*, p. 109, nota 30. Um esclarecimento, contudo, se faz necessário: o termo “suporte fático”, na dogmática do Direito Tributário, é bastante problemático e recebeu diversas críticas. Isto porque poderá tanto se referir à hipótese normativa, abstrata, prevista em lei, como apontou sua utilização Alfredo Augusto Becker (cf. *Op. cit.*, p. 278, nota 10), como se referir ao evento ocorrido no mundo empírico, concreto, que se subsume a regra e fará incidir a norma jurídica tributária, utilização esta denunciada por Luís Eduardo Schoueri (cf. “Fato gerador da obrigação tributária”. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides*

Esses são os princípios constitucionais que agem, com maior relevo, na conformação do regime jurídico dos deveres instrumentais. Contudo, neste estudo, maior atenção merecerá uma importante limitação, expressa por intermédio de uma regra, que pouca atenção tem recebido da doutrina: o parágrafo 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional.

4. O Interesse da Arrecadação e da Fiscalização dos Tributos: o Conteúdo Semântico do Art. 113, Parágrafo 2º, do CTN

A regra contida no art. 113, parágrafo 2º, do CTN, pela qual os deveres instrumentais deverão ser instituídos “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, mais do que mera regra³², é o núcleo semântico fundamental para a verdadeira compreensão das limitações a que se submetem os deveres instrumentais.

Estamos convencidos de que o “interesse da arrecadação e fiscalização do tributo” é um conceito delimitador do regime jurídico dos deveres instrumentais tributários da mais elevada importância, ao lado de alguns relevantes princípios constitucionais, informadores de tal regime³³. Com efeito, é a explicitação do próprio sopesamento feito pelo legislador complementar, entre os vários princípios constitucionais que agem sobre a matéria, explicitando os exatos limites pelos quais se permite o legislador ordinário ou a Administração Pública³⁴ instituir deveres instrumentais.

Jorge Costa. Volume. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 138). Importa saber, no momento, que o termo é empregado no presente estudo com o sentido utilizado por Virgílio Afonso da Silva, com supedâneo em Pontes de Miranda, para se referir à hipótese normativa, *i.e.*, descrição abstrata no antecedente de uma norma jurídica, não se confundindo com o “suporte fático concreto”, ou seja, a ocorrência concreta daquele fato no mundo fenomênico. Sobre os significados de suporte fático pelo autor, ver SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit.*, nota 30, pp. 67-68.

³² Adota-se, aqui, a chamada distinção forte entre princípios e regras, tal qual propõe Virgílio Afonso da Silva, pela qual é possível diferenciar essas categorias normativas em razão da estrutura dos direitos (ou deveres) garantidos: as regras serão normas jurídicas que garantem direitos (ou impõem deveres) definitivos enquanto que os princípios garantem direitos (ou impõem deveres) *prima facie* (Cf. *Op. cit.*, nota 30, p. 45). Daí a pertinência das lições de Humberto Ávila, para quem as regras são imediatamente descritivas (estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada) e imediatamente finalística (estabelecem imediatamente fins para os quais se dirigem as condutas descritas), enquanto os princípios são normas imediatamente finalísticas (estabelecem um estado ideal de coisas a ser atingidos) e mediatamente descritiva (impõe determinadas condutas para a realização ou preservação daquele estado ideal de coisas visado) (cf. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 71-72).

³³ Conquanto fuja dos lindes deste texto realizar um estudo exaustivo de todos os princípios que atuam como limites à imposição de deveres instrumentais tributários, não olvidamos que importantes princípios agem na conformação de seu regime jurídico, dentre os quais podemos citar, *verbi gratia*: legalidade, praticabilidade, isonomia, livre iniciativa e livre concorrência. Tais princípios serão, ainda que sucintamente, abordados quando discorreremos sobre os limites à instituição de deveres instrumentais.

³⁴ Também em virtude do art. 113, parágrafo 2º, do CTN que podemos afirmar que a própria legalidade é mitigada no que se refere a deveres instrumentais tributários. Como ensina Luís Eduardo Schoueri, a expressa menção à “legislação tributária” no dispositivo em questão denuncia que o legislador complementar quis abranger mais do que a mera lei, incluindo atos da própria Administração como possíveis veículos introdutórios de deveres instrumentais (cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, nota 9, p. 419).

Busca-se, portanto, demonstrar o relevo que a referida expressão possui para o presente estudo. Neste tópico, dispensar-se-á atenção a seu conteúdo e funções no tocante à instituição de deveres instrumentais tributários.

A regra do art. 113, parágrafo 2º, do CTN estabelece um limite intransponível ao âmbito de liberdade do legislador ordinário e da Administração Pública para instituir deveres instrumentais (ou impor penalidades pelo seu descumprimento³⁵). O “interesse da arrecadação e da fiscalização” não pode, 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 a arrecadação ou a fiscalização. Tal interpretação daria azo para que se atentasse contra diversos princípios constitucionais, notadamente a liberdade e a livre iniciativa.

Pelo contrário, busca-se cada vez mais a expansão do âmbito de proteção de tais direitos, exigindo uma maior fundamentação jurídica, por parte do Estado, sempre que este pretender intervir em tais âmbitos de proteção³⁶.

Por essa razão é que se mostra de basilar importância a real compreensão do conteúdo e da funcionalidade de uma regra, instituída pelo legislador complementar no Código Tributário Nacional, lei nacional³⁷, após o sopesamento de importantes princípios constitucionais: de um lado, a praticabilidade e a eficiência da Administração Pública; do outro, a liberdade e a livre iniciativa.

³⁵ A regra do art. 113, parágrafo 2º, também exerce importante papel no regime jurídico das sanções tributárias por descumprimento de deveres instrumentais. O tema é complexo e muita pouca atenção tem se dado na doutrina sobre tais limitações. Infelizmente, foge dos lindes do presente artigo abordar esse tema, embora de inegável relevância e interesse jurídico. Importa, por ora, registrar que a regra em comento não só atua como limite fundamental à instituição de deveres instrumentais como também importante limite às sanções tributárias impostas em razão do descumprimento daqueles.

³⁶ Neste estudo, vale frisar, perfilhamos, como fez Virgílio Afonso da Silva, o modelo teórico de Alexy da Teoria dos Direitos Fundamentais, com um suporte fático amplo, pelo qual a definição o que é protegido - toda ação, fato, estado ou posição jurídica que tenham alguma característica que, isoladamente, faça parte do “âmbito temático” ou do “âmbito da vida” de um determinado direito fundamental - é apenas o primeiro passo, pelo qual se define a proteção *prima facie* daquele direito. Essa ampliação do suporte fático implicará maior grau de proteção aos direitos fundamentais, na medida em que, se por um lado, aumenta-se o âmbito de proteção entre os direitos fundamentais e ocasiona maior número de colisões de tais princípios, 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 aplicáveis àquela situação (cf. *Op. cit.*, pp. 109-110, nota 30). Sendo que a instituição de deveres instrumentais atinge, no mínimo, o “âmbito temático” do direito de liberdade e da livre iniciativa, então toda instituição desses deveres, por consistir em uma forma de restrição, deverá ser fundamentada pelo Estado. E essa fundamentação, como impõe a regra em comento, só poderá ser o interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

³⁷ Por todos, vale recordar as lições do saudoso Geraldo Ataliba sobre a diferença dentre leis federais e leis nacionais, *in verbis*: “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.” (Cf. *Estudos e pareceres de Direito Tributário*. Volume III. São Paulo: RT, 1980, pp. 14-15) Pertencem, destarte, lei nacional e lei federal, a ordens jurídicas diferentes, nacional e parcial, respectivamente. Tal ideia também se encontra presente nos escólios de Souto Maior Borges (cf. “Hierarquia e sintaxe constitucional da lei complementar tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 150. São Paulo: Dialética, 2008, p. 67) e Luís Eduardo Schoueri (Cf. *Op. cit.*, nota 9, p. 75).

É importante ressaltar que tal regra sequer precisaria estar expressa em um sistema jurídico em que se garanta ampla proteção aos direitos fundamentais de seus cidadãos, em que toda intervenção estatal na esfera de tais direitos deva ser fundamentada e proporcional. No entanto, se o legislador complementar não precisaria, pela própria coerência interna do sistema jurídico, mas optou por fazê-lo, cumpre compreender a relevância de sua instituição.

Precisa o art. 113, parágrafo 2º, a justificativa pela qual se permite a intervenção do Estado sobre o âmbito de proteção da liberdade e da livre iniciativa: o interesse da arrecadação e da fiscalização de tributo. Eis a sua causa, *i.e.*, a sua legitimação, pela qual tal exigência comportamental pelo Estado se mostra em conformidade com os ditames da Justiça³⁸.

Por tais considerações, dentre as acepções possíveis do signo *causa*³⁹, entendemos que, no Brasil, sendo os deveres instrumentais tributários meros deveres impostos pela Administração, a investigação da causa, entendida aqui como sua justificação, permite verificar o atendimento aos fundamentos jurídicos (positivados) que atuam como pressupostos e limites para o exercício da competência impositiva. Atua, portanto, como interessante ferramenta hermenêutica na compreensão dos limites impositivos à instituição de deveres instrumentais.

Neste momento, podemos afirmar que a causa (justificação) dos deveres instrumentais tributários é o interesse da Administração na arrecadação e na fiscalização dos tributos, o que imediatamente já denuncia, em razão de sua natureza de dever administrativo, a necessidade do conteúdo da norma jurídica que veicule deveres instrumentais tributários - por intermédio de prescrições de condutas de fazer ou não fazer - guarde relação com específica finalidade que a lei assinalou como própria - seu fundamento jurídico positivado, *i.e.*, “interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos”, como defende Celso Antônio Bandeira de Mello⁴⁰.

Cabe, em breve nota, esclarecer que o vocábulo “interesse”, empregado no dispositivo normativo em análise, deve ser interpretado de forma restrita, sob pena de amesquinhar a proteção que visou conferir o legislador complementar. O sentido que parece conformar de forma mais satisfatória ao signo “interesse” é aquele apontado por Luís Eduardo Schoueri, pelo qual esse é verificado na medida em que as normas instituidoras dos deveres instrumentais se revelem necessárias para as-

³⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, nota 18, p. 131. Neste sentido, vale recordar o escólio de Vanoni pelo qual “Toda relação de direito tem uma função prática que o direito coloca em evidência particular, porquanto é exatamente para assegurar a obtenção de determinadas finalidades, consideradas lícitas e dignas de proteção, que o ordenamento jurídico empresta reconhecimento a relações da vida social e, tutelando-as, lhes atribui a categoria de relações jurídicas.” (Cf. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financieiras, p. 128)

³⁹ Gilberto de Ulhôa Canto realizou um estudo paradigmático sobre a causa nas obrigações fiscais que é referência na literatura jurídica nacional, no qual verificou as várias acepções existente do signo “causa”, tanto na doutrina nacional quanto à estrangeira, em memorável análise crítica, a qual, conquanto fuja dos lindes deste trabalho citar cada uma dessas acepções, recomenda-se sua leitura, pela reconhecida e indiscutível qualidade da obra (cf. “Causa das obrigações fiscais”. In: SANTOS, J. M. de Carvalho. *Repertório enciclopédico do Direito brasileiro*, pp. 8 et seq.

⁴⁰ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 409.

segurar o cumprimento da obrigação tributária principal⁴¹ ou, complementamos, atestar a inexistência do tributo nos casos específicos de imunidade e isenção. Como se verá, esta verificação se opera pelo exame da proporcionalidade, que será melhor examinado oportunamente.

Em linhas gerais, esse é o conteúdo da regra do art. 113, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional. Em razão de sua inquestionável importância, optou-se neste estudo por separar didaticamente as três funções primordiais que exerce, limitando a atuação do legislador ordinário e da Administração Pública no que se refere aos deveres instrumentais tributários, no intento de permitir uma maior aproximação do objeto de estudo.

Assim, decorrem da citada norma três funções: finalística, delimitadora e controladora, todas de elevada importância para a compreensão dos limites que o legislador complementar impôs à instituição de deveres instrumentais.

A primeira função que merece registro é a finalística. A regra em comento atesta que os deveres instrumentais e seus respectivos liames jurídicos não são fins em si mesmos, mas apenas meios para se assegurar que a obrigação tributária seja efetivamente paga. Em escorregia postura, manifesta-se Paulo de Barros Carvalho que os deveres instrumentais em matéria tributária são “comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num fazer ou não fazer, que não se explicam em si mesmos, preordenados que estão a facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação da importância devida como tributo”⁴². Visam, portanto, possibilitar e assegurar o fiel cumprimento da obrigação tributária principal⁴³.

O magistério de Tércio Sampaio Ferraz Jr. é incisivo ao discorrer sobre a instrumentalidade de tais deveres, evidenciando seu aspecto finalístico, *in verbis*:

“Sua acessoriedade não tem, como à primeira vista poderia parecer, o sentido de ligação a uma *específica* obrigação principal, da qual depende. 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.”⁴⁴

Dá exsurgem duas consequências relevantes. A primeira é um limite lógico à imposição de deveres instrumentais. Dado que o legislador complementar instituiu uma finalidade para os deveres instrumentais, estes deverão, necessariamente, ser um meio apto para a realização daquele fim.

Isto é, ao permitir a intervenção estatal no âmbito de proteção do direito à liberdade e à livre iniciativa dos contribuintes e não contribuintes, em prol da pra-

⁴¹ Cf. SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, nota 9, p. 419.

⁴² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 359-360.

⁴³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 240.

⁴⁴ Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.*, nota 6, p. 268.

ticabilidade e da eficiência da Administração Tributária, o legislador complementar somente o fez nos casos específicos em que houver um interesse concreto na arrecadação ou na fiscalização do tributo e se as medidas impostas forem aptas para assegurar o cumprimento da obrigação tributária principal, ou sejam relevantes para sua fiscalização.

Claro que nem toda medida apta a assegurar o cumprimento das obrigações tributárias será aceita em nosso ordenamento jurídico, tampouco toda e qualquer medida considerada “relevante” para a fiscalização de tributos. Passar pelo crivo da proporcionalidade é determinante para precisar qual medida se justifica perante o ordenamento jurídico ou não. Daí a segunda consequência da função finalística, tal qual observa Tércio Sampaio Ferraz Jr. que é a possibilidade da norma jurídica instituidora de deveres instrumentais se submeter, em cada caso concreto, ao exame da proporcionalidade, em decorrência de sua sujeição à relação meio/fim. Este controle, que também é consequência da expressa instituição da causa dos deveres instrumentais em lei nacional, por sua importância e por estar muito ligada à função controladora da regra em estudo, será analisada em momento oportuno.

Cumpra lembrar que a existência de uma finalidade positivada tem importantes consequências no que se refere à razoabilidade, agindo aquela como um elemento balizador da criação, em abstrato, da exigência administrativa: qualquer soma ou prestação que obtiver a mais que o estritamente necessário para atingir aquele fim, caracterizará um enriquecimento sem causa por parte da Administração Pública⁴⁵.

Daí a pertinência do escólio de Luís Eduardo Schoueri que, ao se debruçar sobre o tema dos deveres instrumentais tributário, observa:

“Se o contribuinte deve arcar com sua parte nos gastos sociais, pagando seus tributos, questionável é a legitimidade de se exigir que ele pague para pagar tributos. Este último preço deve ser razoável, *i.e.*, apenas o necessário para a finalidade acima apontada.”⁴⁶

Cumpra notar que o Superior Tribunal de Justiça já reconheceu a importância da finalidade visada pelo dever instrumental instituído em sua conformação, no julgamento do REsp nº 1.096.712/MG. O caso se referia à aplicação de multa a empresa dedicada ao ramo de beneficiamento de café, em virtude de transporte de mercadorias para terceiros sem que houvesse emitido nota fiscal (neste caso, nota sem destaque do ICMS) na qualidade de detentora da mercadoria até seu destino, ainda que a empresa autuada estivesse acobertada pelas notas fiscais de devolução e de venda das mercadorias corretamente emitidas pelos fazendeiros, produtores do café, ao destinatário das mercadorias. 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 fiscali-

⁴⁵ Isso é decorrência da razoabilidade, em sua acepção de “equivalência”, isto é, exigibilidade de equivalência ante a medida adotada e o seu critério dimensionador. Ora, se o critério dimensionador dos deveres instrumentais está umbilicalmente ligado ao “interesse na arrecadação e na fiscalização dos tributos”, não poderão aqueles deveres prescrever condutas que excedam o necessário para atingir tais objetivos (cf. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, nota 32, p. 160).

⁴⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, nota 9, p. 419.

zação para justificar a sua exigibilidade⁴⁷, o que não estava presente no caso. É dizer, a exigência da nota fiscal emitida em razão da detenção da mercadoria não auxiliaria nenhuma obrigação tributária principal, pois desvinculada ao fato gerador do imposto (no caso, o ICMS sobre circulação de mercadorias).

Outra função que decorre diretamente da imposição de uma justificação para a instituição de deveres instrumentais tributários é a delimitadora. Com efeito, ao eleger o “interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos” como justificativa para o ato impositivo de dever instrumental, delimitam-se as hipóteses em que tal imposição é legítima (pois justificadas perante o ordenamento jurídico), excluindo automaticamente aquelas em que inexistir os referidos interesses.

É o caso, como apontado por Aires Barreto, da necessidade da existência de prévia cominação abstrata de tributo - resultado do efetivo exercício de competência tributária -, sem o qual não haveria interesse na arrecadação ou fiscalização e, portanto, careceria de sentido sua existência ou permanência na ordem jurídica⁴⁸. Ou seja, inexistindo um tributo cuja existência se dê ao menos no plano abstrato, a Administração Pública não teria, neste caso, nenhum interesse de arrecadação ou, até mesmo, de fiscalização (*i.e.*, tais deveres instrumentais não se revelariam necessários para assegurar o cumprimento de uma obrigação tributária ou fiscalizar os casos em que esta não é exigível, uma vez que inexistiria essa obrigação já no plano lógico).

Igualmente, há uma proibição peremptória às pessoas políticas de direito público de instituírem, abstratamente, deveres instrumentais que não se amoldem a uma obrigação tributária que esteja situada no seu respectivo âmbito de competência tributária, uma vez que igualmente não seria possível se falar em interesse na arrecadação e na fiscalização dos tributos (de uma pessoa política alheia) em tais casos⁴⁹.

Nisso, diga-se desde logo, não poderia ser diferente. A atribuição de competência, em nosso sistema constitucional tributário, é privativa, ou como quer Geraldo Ataliba, é “exclusiva”. Nas palavras do inolvidável mestre: “Quem diz privativa, diz exclusiva, quer dizer: excludente de todas as demais pessoas; que priva de seu uso todas as demais pessoas. A exclusividade de competência de uma pessoa

⁴⁷ 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 nº 1.096.712/MG, 1ª Turma, Relatora Ministra Denise Arruda, j. em 2.4.2009) Neste excerto, nada mais fez a Ministra do que reconhecer o “interesse na arrecadação ou na fiscalização de tributos” como limite balizador da instituição dos deveres instrumentais, não se reconhecendo tal interesse à míngua da correlação dever instrumental e tributo exigido.

⁴⁸ Cf. BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 123.

⁴⁹ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 358. Também esse é o entendimento de Aires Barreto, para quem: “(...) os deveres instrumentais, além de estarem condicionados à exigência de uma obrigação tributária anterior a cargo do contribuinte, necessitam, para serem legitimamente criados e exigidos, estar correlacionados a uma obrigação principal compreendida no campo tributável da pessoa política, conforme rigidamente demarcado no Texto Constitucional” (Cf. *Op. cit.*, nota 48, p. 124).

implica proibição peremptória, *erga omnes*, para exploração desse campo.”⁵⁰ Com efeito, se aos entes políticos é defesa a instituição de tributos fora de seu campo competencial, com maior razão a vedação de se imponham deveres instrumentais de tributo a que não lhe compete, em nome do interesse alheio.

As fronteiras ínsitas da repartição de competência tributária agem, dessarte, como um importante limitador da competência para instituição de deveres instrumentais, pois carece de interesse a arrecadação e a fiscalização de um determinado tributo pela pessoa política diversa do ente tributante competente. Por esse motivo, os deveres instrumentais, como bem observa Misabel Abreu Machado Derzi, instituídos com base em lei posta por pessoa incompetente, por serem despidos de fundamento legal, não têm o condão de obrigar o cidadão a colaborar, mediante prestações de fazer ou não fazer, com a Administração Pública⁵¹.

Ainda nos casos em que a capacidade tributária ativa é de pessoa diversa, há necessidade de o ente federativo titular da competência tributária criar, em abstrato, os deveres instrumentais e prever a possibilidade do terceiro, sujeito ativo da obrigação, instituí-los no interesse de sua arrecadação ou fiscalização, em virtude do art. 5º, inciso II, da Constituição Federal.

Também essa função da regra do parágrafo 2º do art. 113 já foi objeto de apreciação pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 539.084/SP. Considerou-se que os deveres instrumentais que não forem aptos, nem ao menos potencialmente, a realizar a obrigação principal careceriam de “interesse na arrecadação”. Neste caso, o STJ julgou improcedente o recurso especial interposto pelo Município de São Paulo que visava derrubar decisão que exonerou uma empresa do pagamento de multa pela não exibição de seus livros fiscais, em razão daquela empresa não ser contribuinte do ISS e, por isso, faltar “interesse na arrecadação” pelo Município naquela situação. O seguinte excerto do voto do Ministro Relator merece atenção:

“Entretanto, não se pode desconsiderar, *data maxima venia*, que a função principal da obrigação acessória é tornar possível a realização da obrigação principal, que é o recolhimento do tributo devido aos cofres públicos. Ora, se inexistente tributo a ser recolhido, não há motivo/interesse para se impor uma obrigação acessória, exatamente porque não haverá prestação posterior correspondente. Exatamente por isso, o legislador incluiu no aludido § 2º do art. 113 do CTN a expressão ‘*no interesse da arrecadação*’.”⁵²

Por fim, a terceira e importantíssima função que exerce a regra limitadora do art. 113, parágrafo 2º, é a controladora. Como visto, o dever instrumental tributário, como dever de índole administrativa em sua forma, deverá necessariamente guardar pertinência entre o conteúdo do ato e o seu motivo, que invariavelmente será, como positivado, o interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos.

Evidencia-se, dessarte, a possibilidade de se aplicar o exame de proporcionalidade em cada caso concreto, analisando a adequação, a necessidade e a propor-

⁵⁰ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 106.

⁵¹ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, nota 12, p. 993.

⁵² Cf. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 539.084/SP, 1ª Turma, Relator Francisco Falcão, j. em 18.10.2005.

cionalidade entre o meio utilizado (conteúdo do dever instrumental) e a finalidade concretamente buscada (interesse da arrecadação e da fiscalização do tributo). É a explicitação da possibilidade de controle da atividade estatal pelos contribuintes e não contribuintes sujeitos aos deveres impostos, sempre que estes se demonstrarem desproporcional à finalidade buscada.

Tal é a importância da regra da proporcionalidade ao tema que Estevão Horvath⁵³ o considera como limite nuclear aplicável aos deveres instrumentais, *in verbis*:

“Se fosse possível sumular o pensamento acerca dos limites dos ‘deveres instrumentais’ tributário, diria que estes limites estão no princípio da razoabilidade, ou, como querem alguns, na proporcionalidade.”⁵⁴

Demonstrada a sua inequívoca importância, poderá surgir a seguinte indagação: mas afinal, o que é a proporcionalidade?

Humberto Ávila é autor de obras magistrais sobre a proporcionalidade no Direito, sendo praticamente impossível resumi-las sem perder a qualidade e a didática de seu discurso. Não obstante, vale empreender um esforço, mesmo com o risco de insuficiência.

Em recente estudo publicado, Humberto Ávila, ao investigar a proporcionalidade⁵⁵, assim se manifestou:

“No caso de tributação extrafiscal, será preciso, em primeiro lugar, verificar qual a finalidade que está sendo promovida. Em segundo lugar, se o meio adotado serve para promover a realização da finalidade. Em terceiro lugar, se, para atingir esse fim, não se poderia adotar outro meio, menos restritivo aos direitos fundamentais do contribuinte. E, em quarto lugar, se

⁵³ Cf. HORVATH, Estevão. *Op. cit.*, nota 12, 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, como aqui classificada.

⁵⁴ 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. *Op. cit.*, p. 222) Não se trata, pelo menos na terminologia utilizada neste estudo, de caso de razoabilidade.

⁵⁵ Cabe aqui uma nota: Humberto Ávila classifica a proporcionalidade não como uma regra, mas como um postulado, ou seja, norma jurídica de segundo grau (metanorma), diferente dos princípios e das regras. No entanto, concordamos com Virgílio Afonso da Silva em considerar a proporcionalidade como uma regra, uma vez que, ainda que se refira à interpretação de outras normas jurídicas, possui a estrutura de uma regra, não havendo razão para sua desvinculação dessa categoria normativa (cf. *Op. cit.*, nota 30, p. 168). Contudo, cumpre asseverar que, inobstante Ávila se utilize de uma classificação normativa diversa da adotada neste ensaio, é inegável a importantíssima contribuição que fez ao estudo da proporcionalidade no Direito, ao esmiuçar o tema com hialina precisão, e que por tal razão se mostra de grande utilidade no presente estudo, no que for cabível.

a importância da promoção do fim justifica tamanha restrição dos direitos fundamentais afetados.”⁵⁶

Com efeito, como aponta o Professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, o exame da proporcionalidade há de ser feito, a partir da identificação da finalidade da norma, por intermédio de três exames, a saber: adequação (o meio é adequado à realização de um fim?), necessidade (dentre os meios disponíveis e adequados para a promoção do fim pretendido, é o meio que restringe menos os direitos fundamentais?), e proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens que serão obtidas pelo fim correspondem às desvantagens oriundas da escolha do meio?). Somente a norma que responder afirmativamente a todas estas questões obedecerá às exigências da proporcionalidade.

Em apertada síntese, a regra da proporcionalidade busca estabelecer critérios de pertinência entre meios e fins de uma norma jurídica: um meio será adequado se, no momento em que for instituído, for eficiente para contribuir com a realização gradual do fim; será necessário se inexistir outro meio para promover igualmente aquele fim, no qual se restrinja, em menor intensidade, os direitos fundamentais afetados; e, derradeiramente, será proporcional em sentido estrito se, no caso concreto, houver um equilíbrio entre a importância da realização do fim e a intensidade de restrição causada aos direitos fundamentais⁵⁷. Tais critérios exigem elevado grau de subjetividade e dependerão do caso a qual serão aplicados.

Também vê Roque Antonio Carrazza a indispensável necessidade de aplicação da proporcionalidade. *Verbis*:

“As obrigações acessórias devem, em suma, ser impostas com comedimento, isto é, não pode acarretar, a contribuinte ou não-contribuintes, encargos, administrativos ou financeiros, desproporcionais aos objetivos arrecadatórios colimados.”⁵⁸

Por fim, cumpre mencionar que, consoante os magistérios de Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁵⁹, é mister que o dever instrumental seja indispensável ao controle da obrigação tributária principal (necessidade); haja um equilíbrio entre o poder-dever de fiscalizar e o dever de prestar informações que conduzem ao pagamento da obrigação principal (adequação); e deverá ser proporcional, vedando à Administração Pública que aja com excesso, e ainda, impondo um equilíbrio com a capacidade contributiva do destinatário (proporcionalidade em sentido estrito)⁶⁰.

⁵⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. “Proporcionalidade e Direito Tributário”. *Direito Tributário Atual* nº 25. São Paulo: Dialética, 2011, p. 102. Não obstante, no trecho mencionado, o autor refere-se aos tributos extrafiscais, a forma pelo qual apresenta o exame da proporcionalidade é plenamente aplicável, como defendido, aos deveres instrumentais tributários.

⁵⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 414-424.

⁵⁸ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, nota 12, p. 223.

⁵⁹ Para o ilustre jurista, a razoabilidade se difere da proporcionalidade. Ainda que a razoabilidade englobaria a necessidade, adequação e proporcionalidade, em semelhança ao desenvolvimento de Humberto Ávila. Tal distinção presta-se a evitar a utilização da proporcionalidade (princípio) de proporcionalidade em sentido estrito. De toda forma, pode-se, ainda, dividir em razoabilidade por seleção, com critérios na isonomia, e razoabilidade por ponderação, em relação à imputação normativa, distinção relevante, pois é dessa última que nos referimos neste trabalho.

⁶⁰ Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.*, nota 6, pp. 271-272.

Igualmente, a necessidade de proporcionalidade entre o dever instrumental e o fim a que ele almeja foi confirmada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.116.792/PB. Este caso trata de recurso interposto por instituição financeira, cuja sede situava-se em São Paulo, contra o Estado do Paraíba, que lhe exigia o recolhimento de ICMS nas transferências interestaduais de bens de uso e consumo e de seu ativo imobilizado, da sua sede para seus estabelecimentos localizados no Estado da Paraíba, bem como o cumprimento de obrigações acessórias, em virtude de não haver relação jurídica entre a recorrente e o Estado do Paraíba (a relação jurídica seria entre a instituição financeira e o Estado de São Paulo). 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 do Paraíba (acompanhamento dos bens transferidos por notas fiscais) e sua finalidade (verificação da veracidade da operação).

Alguns excertos do voto do Relator, o Ministro Luiz Fux, apontam alguns requisitos escolhidos pelo STJ para a instituição dos deveres instrumentais tributários, como condicioná-los à razoabilidade e à proporcionalidade em relação a sua finalidade:

“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.”⁶¹

Não obstante tenha se demonstrado a relevância do art. 113, parágrafo 2º, do CTN, com exceção de alguns autores, pouca atenção mereceu o dispositivo na doutrina. No entanto, é importante consignar a importância que a regra jurídica em questão assume, como núcleo delimitador do regime jurídico dos deveres instrumentais. Todas as limitações, de alguma forma, estão relacionadas com ele, mesmo porque é o próprio resultado da ponderação de diversos princípios constitucionais pelo legislador complementar, consubstanciada por intermédio de uma re-

⁶¹ Cf. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.116.792/PB, 1ª Seção, Relator Ministro Luiz Fux, j. em 24.11.2010. 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, parágrafo 2º, do CTN (“Destarte, 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 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 (“Os 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”).

gra, evidenciando a sua inquestionável preeminência entre as demais normas jurídicas infraconstitucionais que versam sobre a matéria.

Trata-se, pois, de uma verdadeira garantia contra o arbítrio da Administração Pública, de um limite intransponível a que deverá se submeter a exigência de deveres instrumentais.

Daí por que afirmamos que a expressão “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” traz em seu bojo um verdadeiro conceito, que não é substituível por outras expressões que tendem a considerá-las como sinônimas: “no interesse do Fisco”, “no interesse da Administração Pública”, ou “no interesse da arrecadação ou fiscalização da Administração Pública”⁶².

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, a extirpação de qualquer subjetividade, apenas necessitando, para que se institua um dever instrumental, que este possa realizar sua finalidade precípua de auxiliar o cumprimento da obrigação acessória; que haja um tributo que seja, no mínimo, existente no plano abstrato; que esteja dentro da competência da Administração Pública instituidora desse tributo; que haja razoabilidade entre o dever instituído e seu motivo; que seja harmonioso com os demais princípios do ordenamento jurídico; e que, em cada caso concreto, haja proporcionalidade entre o dever instrumental instituído (meio) e o interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos (fim).

Em todo o caso, reitere-se, sua observância é imprescindível.

5. Conclusões

O presente estudo buscou demonstrar que o poder de que goza a Administração Pública em geral para instituir deveres instrumentais tributários não é ilimitado e nem se subordina apenas ao juízo de conveniência e oportunidade da administração. Ao revés, importantes normas jurídicas, dentre as quais princípios constitucionais, balizam seu regime jurídico e não podem ser ignorados.

Outrossim, é necessário reconsiderar a interpretação da expressão “no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos”, constante no art. 113, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional, conferindo-lhe uma significação restrita, uma vez que o contrário retiraria da regra seu eminente caráter limitador da competência para a instituição de deveres instrumentais. O interesse, neste sentido, só estará presente nas situações necessárias a assegurar o cumprimento da obrigação tributária principal ou certificar a sua inexistência nos casos de imunidade e isenção.

⁶² Com efeito, nenhuma delas traduz com fidelidade a ideia que a expressão positivada possui. A mais odiosa é aquela primeira - “interesse do Fisco” - que busca desnaturar a proteção garantida pelo art. 113, parágrafo 2º, do CTN por intermédio de um reducionismo ardiloso. O “interesse do Fisco” é algo alheio ao “interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos”. Naquele, o que importa é a vontade subjetiva do Fisco (nem mesmo da Administração Pública como um gênero), que poderá instituir tantos deveres instrumentais quanto desejar, sob o manto da busca pela praticidade e da eficiência administrativa, abrindo-se portas à irrefreável arbitrariedade. Não foi essa, definitivamente, a intenção do legislador complementar. As demais, ainda que em princípio mais aceitáveis, a simples troca da expressão “dos tributos” por “da Administração Pública”, envolve aceitar, no mínimo, um *quantum* de subjetividade do agente ou da própria Administração para instituir deveres instrumentais, amesquinhando a proteção garantida pelo CTN.

A regra do art. 113, parágrafo 2º, do CTN constitui, portanto, o núcleo semântico para a compreensão do regime jurídico dos deveres instrumentais e possui, como sua função precípua, explicitar a justificação pela qual se permite a instituição dos deveres instrumentais. Tal função implica relevantes consequências: (i) é necessário que haja uma finalidade (*i.e.*, o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, em seu significado estrito); (ii) deve haver uma relação de “pertinencialidade” entre o dever instrumental e a finalidade positivada, não sendo possível a exigência de deveres instrumentais em que não houver ao menos a possibilidade de satisfazer o interesse da arrecadação ou da fiscalização (*e.g.*, incompetência do ente para instituir o tributo a que se refere o dever tributário); (iii) é imperioso haver proporcionalidade entre o dever instrumental e o fim buscado (não havendo, poderá o sujeito passivo contestá-lo no Judiciário).

Em suma, a observância dos limites propostos neste estudo não apenas impõe rédeas à imposição de deveres instrumentais tributários como parece oferecer um maior controle da atividade estatal pela população, que poderá se socorrer do Poder Judiciário nos casos em que houver excessos no meio (deveres impostos), em face do fim almejado (interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos).