

A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E AS IMPROPRIAMENTE CHAMADAS "OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS"

TAX LEGAL RELATIONSHIPS AND THE IMPROPERLY CALLED "ANCILLARY OBLIGATIONS"

PAULO DE BARROS CARVALHO

Professor Emérito e Titular da PUC-SP e da USP.

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Constitucional

SUMÁRIO: I. O caráter instrumental do Direito. II. A norma jurídica tributária. III. O surgimento da relação jurídica tributária. IV. A relação jurídica principal é, verdadeiramente, uma obrigação. V. As relações jurídicas tributárias secundárias não são transitórias nem possuem conteúdo econômico.

I. O CARÁTER INSTRUMENTAL DO DIREITO

Direito¹ é instrumento, é meio de alcançar o Estado a disciplina do relacionamento social. Não é, portanto, um fim, não encerra sentido finalístico.

Para ordenar os comportamentos humanos, na conformidade dos objetivos que pretende atingir, vale-se o Estado desse instrumento de ação social, impondo determinada disciplina que se afigura interessante à obtenção do bem comum concebido.

-
1. Artigo originalmente publicado na *Revista de Direito Público*, São Paulo, ano IV, n. 17, p. 381-386, jul.-set. 1971. A transcrição deste artigo foi realizada por Renan Marcondes Facchinatto e Vinícius Adorno Monteiro.

Esse, aliás, o ponto exato em que as leis jurídicas se distinguem das leis naturais (leis físicas, químicas, biológicas, etc.). Tais normas encerram um determinismo natural (por exemplo: a lei que descreve a queda dos corpos, as reações químicas, os movimentos dos astros, etc.), ao passo que as regras jurídicas impõem um determinismo artificial.

De fato, nem sempre o mandamento social que emana da regra jurídica está em consonância com leis de outras ciências. Vezes há em que a lei jurídica contrária, de modo flagrante e deliberado, normas e princípios da Economia, da Ciência das Finanças, da Biologia, etc., e, desse modo, toma o Estado medidas ordinatórias no campo social político e econômico.

Em inúmeras oportunidades podemos verificar que o legislador estabeleceu norma jurídica que contrasta, de maneira frontal, com a lei econômica da oferta e da procura para, com isso, obter consequências predeterminadas no campo econômico.

Nem se fale das próprias ficções jurídicas que, em desafio aos mais elementares princípios da natureza, são técnicas largamente usada e de que se serve a ordenação jurídica para solucionar intrincadas questões.

Daí a supremacia do Direito com relação às outras ciências. Não, evidentemente, supremacia como valor científico, mas no sentido de que o Direito constrói suas próprias realidades, não estando condicionado que não aos ideais de bem comum que se propõe realizar.

Assim, é dado sobremodo relevante, em qualquer momento do estudo jurídico, a consideração do caráter eminentemente instrumenta do Direito. Aí reside sua própria essência. É meio de se obter determinadas finalidades que o Estado entende importantes na realização plena do bem comum, segundo suas concepções.

II. A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Conquanto já tenha havido quem esposasse a tese de que a natureza das leis varia segundo o campo da respectiva atuação, hoje parece pacífico que todas as leis (sejam elas penais, civis, processuais, comerciais, tributárias, constitucionais etc.) apresentam a mesma estrutura estática e a mesma atuação dinâmica.

A lei tributária, consoante as demais, é composta de dois elementos: hipótese de incidência e mandamento, preceito ou regra de comportamento. Cumpre salientar, desde logo, que a hipótese de incidência, que alguns preferem designar pela expressão equívoca “fato gerador”, não é entidade privativa das regras tributárias, inexistindo sobre ela qualquer exclusividade do direito fiscal. Serve, indistintamente, a todos os ramos do conhecimento jurídico, na exata dimensão em que é elemento constitutivo e imprescindível em cada norma do Direito.

veículos pela cidade e pelas estradas. Do mesmo modo, haverá o cidadão de respeitar as posturas municipais, no que concerne às construções imobiliárias, a fim de que sejam assegurados princípios urbanísticos acolhidos pela Administração.

Semelhantemente, no campo das imposições tributárias, são estabelecidos inúmeros deveres, que possibilitam o controle do Estado sobre a observância do cumprimento das obrigações estatuídas com a decretação dos tributos. Tais deveres são, entre muitos outros, escriturar determinados livros, preencher notas fiscais, prestar informações, fazer declarações etc. Tudo para que possa a entidade tributante estabelecer a desejada fiscalização.

Inobstante, esses deveres são perenes, vale dizer, haverão de ser cumpridos sempre, independentemente da ocorrência das obrigações tributárias. O contribuinte do ICM deverá manter livros fiscais, relativamente a esse gravame, mesmo que não dê ensejo ao acontecimento de fatos imponíveis. Enquanto se mantiver nessa condição, haverá de cumprir esse dever, de igual maneira que o motorista, enquanto o for, deverá respeitar os sinais do trânsito.

Ademais, é destituído de caráter patrimonial, não apresentando qualquer resquício de conteúdo econômico.

É bem verdade que o não cumprimento dos deveres acessórios, é coibido mediante a previsão de penalidades pecuniárias, nas respectivas legislações. Descumprido o dever, ficará o infrator adstrito ao cumprimento de obrigação de dar – pagamento da multa – mas que não guarda proporção alguma com o dever que não fora cumprido. É cominação de caráter penal e que não representa indenização, posto que não há conteúdo patrimonial passível de avaliação pecuniária. A multa estabelecida para esses casos tem conotação eminentemente repressiva, como, aliás, ocorre com as multas de trânsito.

Em suma, não têm tendência efêmera e conteúdo patrimonial, razão por que não se podem identificar com as obrigações propriamente ditas.

Equivocou-se, portanto, o legislador do Código Tributário Nacional, na medida em que vislumbrou duas categorias de obrigações; uma principal, outra acessória.

Não existem, no direito tributário brasileiro, obrigações acessórias, são simples deveres de direito administrativo.

As impropriamente chamadas “obrigações acessórias” são os deveres de contorno, a que se refere Renato Alessi e que circundam o tributo exigido pelo Estado.

Essa teoria, já consagrada no Direito europeu, logrou a acolhida apenas do tributarista paulista Geraldo Ataliba e, ao depois, foi defendida pelo Prof. Roberto Campos Andrade, em conferência proferida na Universidade Católica de São

Paulo, mais precisamente, no I Curso de Especialização em Direito Tributário que a Faculdade Paulista de Direito fez realizar no primeiro semestre de 1971. Sem contar os dois nomes já citados, a doutrina nacional não se mostrou sensível a essa argumentação, permanecendo silente sobre o assunto e deixando prosperar conceituação pouco científica e construída ao arrepio de noções jurídicas fundamentais.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrinas

- Breves anotações acerca da obrigação acessória, de Luciano de Almeida Pereira – *RTrib* 86/189-200, *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* 9/413-424 (DTR\2011\1413); e
- Considerações sobre a relação jurídica tributária, de Gustavo Goiabeira de Oliveira – *RTrib* 60/37-55, *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* 9/725-746 (DTR\2005\140).