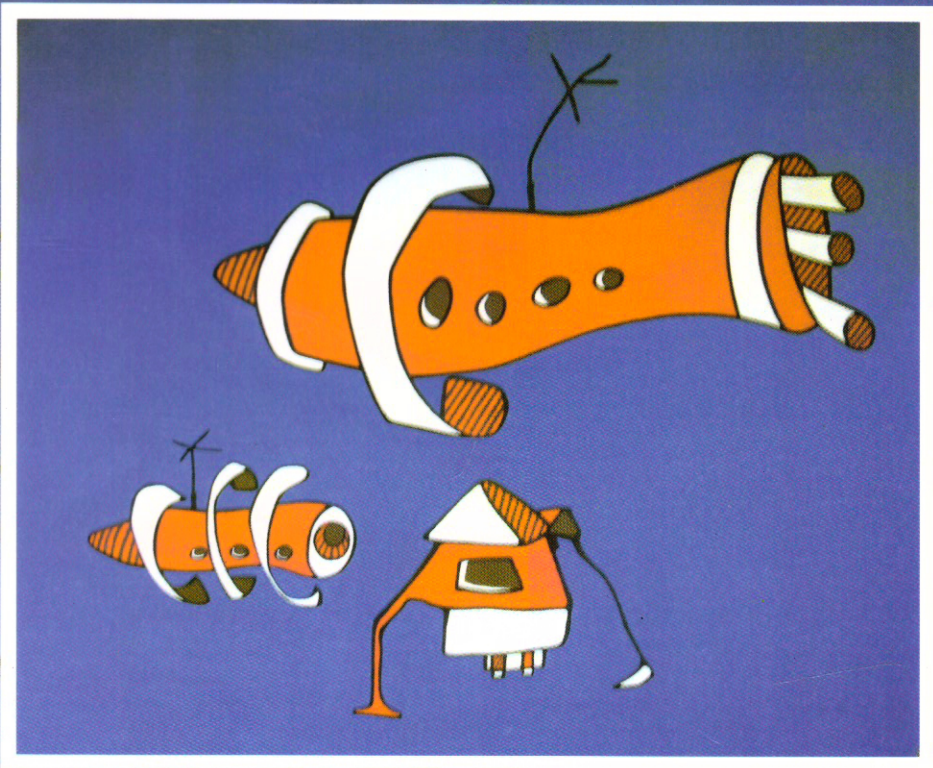


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

177

(JUNHO - 2010)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolitos
Forma Certa

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Francisco Baratti
é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
* **www.dialetica.com.br**

SUMÁRIO

Doutrina

André Folloni - O novo-velho regime dos preços de transferência, a questão dos juros e outras remessas

1. Introdução. 2. Preços de transferência. 3. Empresas vinculadas. 4. O método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL. 5. O cálculo prescrito na IN/SRF n. 243/2002. 6. A Medida Provisória n. 478/2009. 7. O art. 62, parágrafo 2º, da Constituição Federal. 8. O art. 195, parágrafo 6º, da Constituição Federal. 9. A limitação da dedutibilidade dos juros na Medida Provisória n. 472/2009. 10. A limitação da dedutibilidade de outras remessas na Medida Provisória n. 472/2009.

7

Gabriel Lacerda Troianelli - Compensação em desacordo com o artigo 3º da LC nº 118/2005 efetuada antes da vigência da norma: inaplicabilidade de penalidades

1. Introdução. 2. A exclusão de penalidades na aplicação da lei interpretativa. 3. Algumas questões processuais.

18

Guilherme Cezaroti - O crime de sonegação fiscal previsto no art. 2º da Lei nº 8.137/90 e a denúncia espontânea do débito tributário

1. Introdução. 2. O crime de sonegação fiscal. 3. O procedimento de denúncia espontânea. 4. A inexistência de diferença entre as multas moratória e punitiva. 5. A denúncia espontânea e os tipos penais previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. 6. A necessidade da existência do dolo na conduta prevista no art. 2º da Lei nº 8.137/90. 7. A necessidade de uma interpretação harmônica entre as Legislações Tributária e Penal. 8. Conclusão.

28

Hugo de Brito Machado - Inoponibilidade das convenções particulares à Fazenda Pública - inteligência do art. 123 do CTN

1. Introdução. 2. O dever e a responsabilidade. 3. A obrigação tributária e as convenções particulares. 4. Objetivo e alcance do art. 123 do CTN.

41

Ives Gandra da Silva Martins - Efeitos prospectivos de decisões judiciais em matéria tributária

48

José Maria Zanuto - O Enunciado 331 do TST e a execução das contribuições sociais resultantes dos contratos de prestação de serviços terceirizados

1. Introdução. 2. Enquadramento jurídico do problema: natureza jurídica da responsabilidade subsidiária pelo pagamento de tributo. 3. Solidariedade passiva no CTN: espécies e características. 4. Fundamento legal da solidariedade passiva pelo pagamento das contribuições sociais: evolução histórica da legislação. 5. Responsabilidade tributária do tomador dos serviços no regime de retenção das contribuições sociais. 6. Considerações finais.

59

José Roberto Pisani, Luciana Rosanova Galhardo e Saul Tourinho Leal - O aparente conflito de competência entre a Receita Federal e o Banco Central acerca de operações cambiais com reflexos tributários

Apresentação. 1. O caso a ser estudado. 2. O novo modelo administrativo brasileiro e a busca pela coerência. 3. Competências do Banco Central e competências da Receita Federal. 4. Princípios constitucionais: segurança jurídica e proteção da confiança. Conclusões.

74

Leonardo Freitas de Moraes e Castro - Tratamento tributário aplicável aos contratos de rateio/compartilhamento de custos e despesas (*cost sharing agreements*): IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, ISS e critérios para dedutibilidade de despesas

I. Introdução. II. Considerações sobre a natureza jurídica dos valores pagos a título de rateio de despesas entre usufrutuária e líder. III. Da não incidência do IRPJ e da CSLL. IV. Da não incidência do PIS e da Cofins. V. Da não incidência do ISS. VI. Da dedutibilidade dos pagamentos feitos pela usufrutuária para fins de IRPJ e de CSLL. VII. Conclusão.

90

Inoponibilidade das Convenções Particulares à Fazenda Pública - Inteligência do art. 123 do CTN

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

O art. 123 do Código Tributário Nacional estabelece que, salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Nem poderia, aliás, ser de outro modo. Se as convenções particulares relativas à responsabilidade tributária pudessem ser opostas à Fazenda Pública, muita gente as utilizaria para fugir às cobranças. Aliás, não há exagero em afirmar-se até que a tributação se tornaria inviável.

Ocorre que a norma em referência não tem, nem pode ter, o alcance que em certos casos a ela tem sido atribuído por agentes do Fisco, talvez por desconhecimento de alguns conceitos da Teoria do Direito. Conhecemos caso no qual o Fisco federal cobrou imposto de renda de um advogado, alegando que um contrato de honorários por ele firmado não poderia ser oposto à Fazenda Pública. O contrato atribuiu uma parcela dos honorários da sucumbência ao sindicato da categoria de trabalhadores à qual pertenciam seus clientes. Ganhou a causa, recebeu os honorários da sucumbência e entregou ao sindicato a parcela a este contratualmente atribuída. Não podendo cobrar o imposto de renda do sindicato, em face da imunidade, agentes do Fisco federal lavraram auto de infração contra o advogado, invocando o art. 123 do Código Tributário Nacional. Sustentaram que o contrato de honorários, sendo uma convenção particular, não poderia ser oposto à Fazenda Pública.

O autuado promoveu ação anulatória do auto de infração, a qual, por incrível que possa parecer, foi julgada improcedente em primeira instância, tendo o magistrado acolhido a tese sustentada pelo Fisco. O Tribunal Regional Federal da 5ª Região, todavia, afastou o absurdo entendimento que ampliava indevidamente o alcance do art. 123 do Código Tributário Nacional. Em decisão unânime, deu provimento à apelação, afirmando:



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

“Ementa. Tributário. Imposto de renda. Honorários advocatícios. Valores que não ingressaram no patrimônio dos advogados. Descaracterização do acréscimo patrimonial. Não incidência do tributo. Apelo provido.”¹

O conhecimento dos conceitos que integram a Teoria do Direito é de capital importância para a adequada interpretação das normas jurídicas em geral; e, para a interpretação da norma albergada pelo art. 123 do Código Tributário Nacional, é indispensável conhecermos os conceitos de *responsabilidade* e de *dever* jurídico, e a distinção essencial que existe entre eles. É que a citada norma não se refere ao *dever* de pagar, mas à *responsabilidade* pelo pagamento, de sorte que sem conhecer a distinção entre o *dever* e a *responsabilidade* fica difícil delimitar o seu alcance.

Neste pequeno estudo, vamos examinar esses conceitos e a distinção essencial entre o *dever* e a *responsabilidade*, para que possamos apontar a adequada interpretação da norma em referência.

2. O Dever e a Responsabilidade

2.1. Na Teoria Geral do Direito

O *dever* jurídico situa-se no momento da liberdade. É o *dever* do qual são titulares todos os sujeitos de relações jurídicas, de se comportarem de acordo com o Direito. O devedor, em princípio, é livre para adotar a conduta lícita, aquela conduta que corresponde a seu adimplemento, ou adotar a conduta ilícita, aquela conduta que corresponde a seu inadimplemento. Se adota a conduta de não cumprimento do *dever*, a conduta ilícita, enseja o surgimento da possibilidade de sanção, que é a consequência do ilícito nessa conduta consubstanciada. A essa consequência, o inadimplente pode estar sujeito, ou não. Se está, diz-se que ele, além de ser devedor é também responsável. Tem o *dever* e tem também a *responsabilidade*. Pode ocorrer que o devedor não seja também o responsável, que ele não tenha a *responsabilidade*, mas simplesmente o *dever*. Isto, porém, é excepcional. Em regra quem tem o *dever* jurídico tem também a *responsabilidade* a ele correspondente.

Responsabilidade é o estado de sujeição à sanção. O sujeito passivo da relação jurídica, quer dizer, o devedor, embora eventualmente possa não ter, geralmente tem a *responsabilidade* que a esse *dever* corresponde. O *dever* jurídico, repita-se, não envolve necessariamente e em todos os casos a *responsabilidade*, mas geralmente está de tal forma ligado a esta que nem se percebe a distinção que na verdade existe entre essas categorias jurídicas.

Não se trata de distinção arbitrária, mas de sólida construção da Teoria Geral do Direito. Hans Kelsen, por exemplo, a explica de forma muito clara, afirmando:

“Conceito essencialmente ligado com o conceito de *dever* jurídico, mas que dele deve ser distinguido, é o conceito de *responsabilidade*. Um indivíduo é juridicamente obrigado a uma determinada conduta quando uma oposita conduta sua é tornada pressuposto de um ato coercitivo (como sanção). Mas este acto coercitivo, isto é, a sanção como consequência do ilícito, não tem de ser necessariamente dirigida - como já se fez

¹ TRF da 5ª Região, 4ª Turma, Apelação Cível nº 386.675/AL, rel. Desembargador Federal Lázaro Guimarães, julgada em 7.11.2007.

notar - contra o indivíduo cuja conduta é pressuposto do acto coercitivo, contra o delinquente, mas pode também ser dirigido contra um outro indivíduo que se encontre com aquele numa relação determinada pela ordem jurídica. O indivíduo contra quem é dirigida a consequência do ilícito *responde* pelo ilícito, é juridicamente *responsável* por ele.”²

O dever jurídico - repita-se - está situado no momento da liberdade humana, sendo a seu respeito pertinente falar-se de *observância* da norma. Já a *responsabilidade* situa-se no momento da coercibilidade jurídica, sendo a seu respeito pertinente falar-se de *aplicação* da norma. A este propósito, aliás, já escrevemos:

“4.4. Observância e liberdade

A *observância* é diferente da *aplicação*, embora na maioria dos compêndios não se veja registrada essa diferença. A observância, como o dever jurídico, situa-se na esfera da liberdade. Cumpre-se o dever, observa-se a norma, querendo. Quem não quer não cumpre o dever. Não observa a norma. Todos temos liberdade para tanto.

Por isto é que se diz que a *observância* está na esfera da liberdade.

Se aquele que aufere a renda tributável paga espontaneamente o tributo devido, diz-se que se deu a *observância* da norma. Observância, portanto, é o cumprimento espontâneo do dever que a norma atribui àquele que se encontra em sua hipótese definido como sujeito passivo da relação jurídica correspondente.

O dever jurídico, porém, não se confunde com a responsabilidade, que enseja a coercibilidade e a aplicação da norma e a sanção.

4.5. Aplicação, responsabilidade e coercibilidade

Se aquele que aufere a renda não observa a prescrição normativa, e não paga o tributo devido, a autoridade competente deve fazer o lançamento e a respectiva cobrança, do tributo e da penalidade correspondente, com o que estará ocorrendo a *aplicação* da norma. A aplicação, portanto, é a conduta de alguém que impõe a outro a consequência prevista na norma.

Dada a não prestação, isto é, quando aquele que auferiu a renda não pagou espontaneamente o tributo, deve ser a sanção, isto é, a multa e a execução forçada.

Note-se que a conduta daquele que *aplica* uma norma é, ao mesmo tempo, uma *observância* de outra norma. A autoridade da Administração Tributária que faz o lançamento do tributo com a penalidade correspondente está *observando* a norma que lhe atribui o dever de agir em tais circunstâncias. Está aplicando a *norma tributária*, de cuja incidência resultou devido o imposto não pago espontaneamente, e está *observando* a *norma administrativa* que lhe atribui o dever de lançar e cobrar o tributo.

Para que seja cabível o lançamento, com a consequente cobrança do tributo e da penalidade pecuniária correspondente, o sujeito passivo há de ter, além do dever de pagar o tributo, que não cumpriu, também a *responsabilidade*, que é o estado de sujeição e assim não está na esfera da liberdade, mas na esfera a coerção.

A *responsabilidade* é o estado de sujeição. Alguém é juridicamente responsável na medida em que está sujeito às consequências do não cumprimento do *dever* jurídico. Já a coercibilidade consiste na possibilidade de coagir-se alguém para que cumpra o seu dever. Sua existência liga-se diretamente à responsabilidade, e só indiretamente ao dever.”³

Existe, sem dúvida, o dever jurídico sem a responsabilidade. O incapaz, seja o que ainda não alcançou a maioridade seja o que está privado de suas faculdades mentais, tem dever jurídico sim, mas não tem responsabilidade.

² *Teoria Pura do Direito*, 3ª edição, tradução de João Baptista Machado, Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 177.

³ Hugo de Brito Machado, *Introdução ao Estudo do Direito*, 2ª edição, São Paulo: Atlas, 2004, pp. 103/104.

A relação entre o dever e a responsabilidade é estabelecida em cada ordenamento jurídico, de sorte que é sempre possível alguém ter o dever de se comportar desta ou daquela maneira, mas não ficar submetido à consequência jurídica de conduta diversa, vale dizer, consequências do não cumprimento desse dever.

Existe igualmente a responsabilidade sem o dever jurídico. É possível que, em certas situações, alguém fique submetido à consequência do não cumprimento do dever por parte de outrem, sem que ele tenha desde logo aquele dever. Em nosso Direito Tributário, aliás, existem situações dessa ordem, como a seguir vamos demonstrar, embora não existam situações nas quais o dever de pagar o tributo esteja desacompanhado da correlata responsabilidade.

2.2. *O dever e a responsabilidade no Direito Tributário*

No Código Tributário Nacional a palavra *dever* e a palavra *responsabilidade* nem sempre são utilizadas com o rigor que seria desejável. Em alguns de seus dispositivos, a palavra *responsabilidade* é utilizada envolvendo o dever de pagar. É o que ocorre, por exemplo, quando estabelece que a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.⁴ Entretanto, ao referir-se a atribuição de responsabilidade *em caráter supletivo*, está deixando fora de qualquer dúvida a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária a quem não tem o dever de pagar o tributo.

Realmente, quando a lei atribui a alguém, em caráter supletivo, a responsabilidade tributária, isto significa dizer que dessa pessoa somente será cobrado o tributo se aquela a quem cabe o dever de pagar não cumprir esse dever.

Por outro lado, é inegável que a *responsabilidade* tributária é referida em diversos dispositivos do Código Tributário Nacional com o significado específico de estado de sujeição, no qual é colocado quem não tem o *dever* de pagar o tributo. Sujeição que somente se faz efetiva em face do não cumprimento de dever. É o que ocorre, por exemplo, em seus arts. 133 e 134.

Seja como for, certo é que no art. 123 do Código Tributário Nacional não se refere à transferência da situação que gera o *dever* de pagar, mas simplesmente à *responsabilidade* pelo pagamento, como estado de sujeição decorrente do não cumprimento do dever por parte daquele que o tenha.

3. A Obrigação Tributária e as Convenções Particulares

3.1. *Natureza da obrigação tributária*

As obrigações jurídicas em geral são de duas espécies, a saber: (a) legais, que nascem da incidência da lei sobre fatos, e (b) contratuais, que nascem de manifestações da vontade. A obrigação tributária é uma típica obrigação legal, porque nasce da incidência da lei tributária sobre o fato por esta definido como sua hipótese de incidência, sendo irrelevante qualquer manifestação da vontade, tanto do sujeito passivo como do sujeito ativo.

⁴ Código Tributário Nacional, art. 128.

Em sendo assim, é evidente que as convenções particulares não podem modificar os elementos essenciais da relação obrigacional tributária, que são sempre aqueles definidos por lei. Por isto mesmo o Código Tributário Nacional, depois de definir o sujeito passivo da obrigação tributária principal como a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, diz ser este: (a) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e (b) responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte - quer dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária - sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Em outras palavras, a definição do sujeito passivo da obrigação tributária deve ser feita pela lei, e não pelas convenções particulares ou quaisquer outros atos de vontade.

3.2. *Transferência do dever de pagar o tributo*

Ocorre que o dever jurídico, em seu significado próprio e específico, situa-se no denominado *momento da liberdade* e, assim, pode ser objeto dos atos de vontade das pessoas envolvidas em qualquer relação do denominado Direito Obrigacional.

O dever de pagar o tributo, portanto, situado como está no momento da liberdade, pode ser livremente transferido de uma para outra das pessoas de qualquer forma envolvidas ou interessadas em relações de tributação. A transferência do *dever* de pagar o tributo, portanto, pode ser objeto de convenções particulares que operam os seus efeitos entre as partes contratantes.

Por isto mesmo, nos contratos de compra e venda de empresas, é comum a existência de cláusulas dispondo a respeito do dever de pagar tributos, atribuindo esse dever a uma das partes. Essas cláusulas são válidas e produzem efeitos entre as partes contratantes. Não produzem, todavia, nenhum efeito jurídico modificativo dos termos da relação obrigacional tributária e por isto mesmo é que não podem ser opostas à Fazenda Pública quando esta, em face do não cumprimento do dever de pagar o tributo, pretende havê-lo de quem é legalmente responsável.

3.3. *Responsabilidade criada pela convenção particular*

Não se diga, porém, que a convenção particular não gera responsabilidade. Gera, sim, embora não se trate de *responsabilidade tributária*, vale dizer, estado de sujeição à aplicação da lei pela Fazenda Pública, ou pelo Judiciário a pedido desta. A responsabilidade gerada pela convenção particular é o estado de sujeição no qual se coloca a parte que não cumpre o dever que lhe foi pela mesma convenção atribuído. Estado de sujeição à aplicação da própria convenção particular, pelo Judiciário a pedido da parte interessada.

Assim, se em uma convenção particular o dever de pagar o tributo é atribuído a uma das partes e esta não cumpre esse dever, o não cumprimento do dever faz nascer para ela a *responsabilidade*, ou estado de sujeição decorrente daquele não cumprimento do dever. Só que esse *estado de sujeição* diz respeito apenas aos contratantes. Quem assumiu o dever de pagar o tributo e não cumpriu esse dever pode ser responsabilizado pela outra parte, que em virtude da responsabilidade tributária seja compelida pela Fazenda Pública a pagar o tributo.

É certo que a responsabilidade, ou estado de sujeição ao não cumprimento do dever de pagar o tributo, só será útil quando o responsável tenha condições patrimoniais que viabilizem a execução respectiva. Ocorre que, nas relações contratuais, as partes geralmente conhecem umas às outras e sabem até onde podem se sentir protegidas com as responsabilidades definidas nas convenções que celebram. Assim, pode ser útil uma cláusula contratual que atribua ao alienante de uma empresa o dever de pagar os tributos devidos até a data da venda, embora essa convenção não seja oponível à Fazenda Pública, pois se o tributo não for pago voluntariamente por quem assumiu o dever de pagar, e a Fazenda fizer a cobrança contra o responsável tributário, poderá este cobrar daquele que assumiu o dever através da convenção.

3.4. *Transferência da responsabilidade*

A *responsabilidade*, como já explicado, é o *estado de sujeição* às consequências do não cumprimento do dever. Enquanto o cumprimento do dever efetiva-se pela *observância* das normas jurídicas, a responsabilidade efetiva-se pela *aplicação* dessas normas. Aplicação da qual, em princípio, somente se cogita quando configurado o não cumprimento do dever, e que somente é viável, para a Fazenda Pública, contra alguém que esteja em *estado de sujeição* a ela, Fazenda Pública; vale dizer, alguém que seja *responsável* tributário.

Por isto se diz que as convenções particulares relativas à *responsabilidade tributária* não podem ser opostas à Fazenda Pública. Em outras palavras, perante a Fazenda Pública, o estado de sujeição às consequências do não cumprimento do dever de pagar o tributo é sempre o estabelecido em lei e não pode ser transferido mediante convenções particulares. Se pudesse, aliás, seria muito fácil escapar à responsabilidade tributária sem deixar de auferir das vantagens que resultam de situações que configuram fato gerador da obrigação tributária como, por exemplo, a propriedade de um bem imóvel ou a propriedade de um veículo automotor.

3.5. *Transferência da situação de fato que gera a obrigação tributária*

Bem diferente da transferência da responsabilidade tributária é a transferência da situação de fato que gera a obrigação tributária. Essa transferência pode ocorrer e quase sempre ocorre em razão de convenções particulares. Basta que tomemos o exemplo referido no item precedente para bem compreendermos essa afirmação.

Realmente, se alguém é proprietário de um imóvel, é contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, ou do Imposto Territorial Rural - ITR, dependendo de onde esteja o imóvel situado, ou, em certos casos, de sua destinação. Tal situação de fato, vale dizer, a situação de proprietário do imóvel, pode ser transferida mediante convenção particular e essa convenção particular pode, com toda certeza, ser oposta à Fazenda Pública que eventualmente venha a exigir o imposto correspondente de quem já não é proprietário.

O mesmo acontece com a situação de proprietário de um veículo automotor. Essa condição de proprietário pode ser transferida mediante convenção particular. É isto, aliás, o que geralmente acontece, e certamente ninguém dirá que essa convenção particular não é oponível à Fazenda Pública.

4. Objetivo e Alcance do art. 123 do CTN

4.1. Elemento teleológico ou finalístico

Entre os elementos a serem considerados pelo intérprete das normas jurídicas encontra-se o elemento teleológico ou finalístico. Isto é sobejamente sabido de quantos estudam a hermenêutica, ou teoria da interpretação das normas jurídicas. E como elemento teleológico ou finalístico, devemos entender o objetivo visado pela norma, o que se teve em vista com introdução no sistema jurídico.

Qualquer estudioso do Direito Tributário pode facilmente constatar que a norma do art. 123 do Código Tributário Nacional não foi elaborada com a finalidade de impedir a realização de convenções particulares sobre o dever de pagar tributos, porque tais convenções podem ser de grande utilidade no mundo empresarial sem causar qualquer tipo de prejuízo à Fazenda Pública.

O objetivo da norma em questão também não pode ser o de impedir que as pessoas sigam praticando atos da vida econômica, que podem transferir situações de fato geradoras de obrigações tributárias, como a venda de imóveis, ou de veículos automotores, para ficarmos com os dois exemplos já citados neste estudo.

O objetivo da norma albergada pelo art. 123 do Código Tributário Nacional realmente foi o de impedir que as pessoas possam, mediante convenções particulares, fugir à responsabilidade tributária, vale dizer, fugir ao estado de sujeição no qual são colocadas pelo descumprimento do dever de pagar o tributo. Possibilidade que evidentemente seria desastrosa para a Fazenda Pública, pois ninguém mais poderia ser compelido ao pagamento do tributo.

4.2. Interpretação adequada da restrição ao efeito da transferência

Ao estabelecer que as convenções particulares sobre responsabilidade tributária não podem ser opostas à Fazenda Pública, a norma do art. 123 do Código Tributário Nacional na verdade reconhece a validade e a utilidade dessas convenções, cujos efeitos efetivamente devem ficar limitados às partes que as subscrevem.

Note-se que a norma em questão refere-se a *convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributo*. Sua incidência pressupõe que alguém, obrigado ao pagamento do tributo, transfira a outrem sua *responsabilidade*. A norma em questão diz não serem oponíveis à Fazenda Pública convenções particulares que transferem a *responsabilidade* pelo pagamento de tributo. Não se refere às convenções que operem a transferência das situações de fato que fazem nascer a obrigação tributária, coisa indiscutivelmente diversa. Nem se refere a convenções particulares relativas ao dever jurídico de pagar, cujo descumprimento faz nascer a responsabilidade, ou estado de sujeição aos efeitos desse descumprimento.

Essa é, a nosso ver, a interpretação adequada da restrição ao efeito das convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento do tributo, interpretação que prestigia o elemento literal, na medida em que se atribua à responsabilidade o sentido de estado de sujeição, que realmente tem na Teoria Geral do Direito, como prestigia decididamente o elemento teleológico, pois o objetivo da norma em questão é apenas o de proteger a Fazenda Pública contra manobras que poderiam ser praticadas pelos sujeitos passivos de obrigações tributárias.