



# INOPONIBILIDADE DAS CONVENÇÕES PARTICULARES À FAZENDA PÚBLICA - INTELIGÊNCIA DO ART. 123 DO CTN

*Hugo de Brito Machado*<sup>1</sup>

## RESUMO

O presente artigo é uma breve análise do art. 123, do CTN, sobre a inoponibilidade das convenções particulares à Fazenda Pública com o intuito de examinar a distinção essencial entre o dever e a responsabilidade, para apontar a adequada interpretação da norma em referência.

## Palavras-chave

Convenções particulares. Teoria do Direito. Obrigação Tributária.

## REUMÉ

Cet article vise analyser l'art. 123 du CTN sur l'inapplicabilité des accords privés à l'Etat afin d'examiner la distinction entre le devoir et la responsabilité pour signaler l'interprétation adéquate sur la norme de référence.

## Mots-clés

Accords privés. Théorie du Droit. Obligation Tributaire.

## 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

<sup>1</sup> Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários. E-mail: hbm@hugomachado.adv.br

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 absurdamente o alcance do art. 123, do Código Tributário Nacional. Em decisão unânime, deu provimento à apelação, afirmando:

"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".<sup>2</sup>

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 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,

<sup>2</sup> TRF da 5ª Região, 4ª Turma, Apelação cível nº 386.675 – AL, Rel. Desembargador Federal Lázaro Guimarães, julgada em 7 de novembro de 2007.

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 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 oposta conduta sua é tornada pressuposto de uma 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 notar – contra o indivíduo cuja conduta é pressuposto do acto coercitivo, contra o delinqüente, 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.<sup>3</sup>

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,

<sup>3</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 3. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 177.

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 auferir 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 auferir 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." <sup>4</sup>

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao estudo do direito*. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 103-104.

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

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<sup>5</sup>. 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 artigos 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

<sup>5</sup> Art. 128, do Código Tributário Nacional.

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.

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, ao 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 reconheceu 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 ao dever jurídico de pagar, cujo descumprimento faz nascer a responsabilidade, ou estado de sujeição aos efeitos desse descumprimento.

### 5. CONCLUSÃO

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.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 3ª edição. Coimbra: Arménio Amado.

MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao estudo do direito*. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004.