

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP

DIREITO TRIBUTÁRIO

10ª edição
2021

saraiva  jur

II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Cabe notar que a matéria ali regulada é a capacidade de agir em matéria tributária, i.e., capacidade de incorrer em situações que produzam efeitos tributários.

Não se confunde, portanto, com a capacidade de direito, regulada pela legislação civil.

Por isso mesmo, a capacidade tributária independe da capacidade civil das pessoas físicas, de interdições ou de ter sido a pessoa jurídica regularmente constituída como tal.

Assim, não deve causar espécie o fato de um menor incapaz poder ser contribuinte de qualquer imposto. Basta, por exemplo, que seja ele proprietário de um imóvel, para ser contribuinte do IPTU; auferindo algum rendimento, incorrerá no fato jurídico tributário próprio do Imposto de Renda e assim sucessivamente.

De igual modo, uma sociedade irregular, posto que não dotada de personalidade jurídica, poderá constituir unidade autônoma, auferindo lucro, para efeito do Imposto de Renda.

Aliás, algumas legislações, como as do IPI, do ICMS e do ISS fincam-se, em regra, na noção de “estabelecimento”, sendo cada um deles um contribuinte do imposto. Se uma pessoa jurídica detém mais de um estabelecimento, então as transferências de bens entre eles, posto que não constituam negócios jurídicos, serão reputadas fatos jurídicos tributários imputados aos estabelecimentos.

Claro está, por outro lado, que na hipótese de a legislação tributária vincular o surgimento da obrigação à celebração de um negócio jurídico, a incapacidade civil da parte será suficiente para a nulidade do negócio, não havendo, daí, que falar em obrigação tributária. Mas vale notar que o que afasta a exigência não é a incapacidade tributária, mas a inexistência do próprio negócio jurídico. Vale retomar, a este respeito, o que se viu no capítulo precedente, acerca do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que cogita, ao lado de uma mera “situação de fato”, o caso de “situação jurídica”. Se a hipótese tributária é uma situação jurídica, não há fato jurídico tributário enquanto aquela não se perfizer.

6.3 A solidariedade passiva

Mais de uma pessoa pode ocupar o polo passivo da relação jurídico-tributária. Pode-se, aqui, considerar mais de um contribuinte, mais de um responsável, ou um contribuinte e um responsável ocupando simultaneamente aquela posição.

A possibilidade de multiplicidade de devedores leva ao tema da relação entre eles. A relação pode ser de subsidiariedade. Esse é o caso de que trata o art. 128 do Código Tributário Nacional, que, tratando da figura do “responsável”, prevê que a lei exclua a responsabilidade do contribuinte ou a mantenha em caráter supletivo.

Noutras circunstâncias, os devedores se unem por solidariedade. Este tema é tratado pelo art. 124 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

SEÇÃO II

Solidariedade

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

O inciso I, acima, traz imediata solidariedade passiva: definido um “interesse comum” no fato jurídico tributário, tem-se a solidariedade.

Interesse comum só têm as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm “interesse comum” na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos. Note-se que o débito é um só, mas todos os condôminos se revestem da condição de sujeitos passivos solidários.

É importante destacar aqui que o art. 124, I, do CTN não define sujeito passivo. Ele apenas fixa, a partir do interesse comum, a solidariedade entre sujeitos passivos, já definidos em outros dispositivos. De maneira mais clara, ainda com o exemplo do IPTU e dos condôminos: na inexistência de tal dispositivo, cada condômino de um mesmo apartamento pagaria o imposto relativo a sua quota. O art. 124, I, por sua vez, faz com que esses contribuintes sejam solidários. Ou seja: se inaplicável qualquer dispositivo legal que caracterize determinada pessoa como contribuinte ou responsável, não há como defini-la como sujeito passivo a partir do art. 124. O primeiro passo é verificar se é sujeito passivo para daí, num segundo passo, investigar se existe solidariedade *entre os sujeitos passivos* definidos pela lei.

A caracterização de solidariedade, nos termos do art. 124, I, do CTN exige a configuração do *interesse comum*. Já se afirmou que interesse comum clama por estarem as pessoas no mesmo polo, mas isso sob a perspectiva jurídica. Afinal, justamente porque cada sujeito passivo liga-se ao fato jurídico tributário (seja contribuinte, seja responsável) é que, nas palavras do Min. Luiz Fux, não cabe cogitar a existência de “interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal”⁹³.

É justamente, por isso, que não faz sentido imputar a responsabilidade solidária entre duas empresas do mesmo grupo econômico nas situações nas quais só uma delas ostenta a condição de sujeito passivo. Se a outra empresa não realiza o fato jurídico tributário – nem a ele se vincula por outras hipóteses de responsabilidade –, não pode ela se tornar solidária porque sequer é sujeito passivo.

Por outro lado, não constituem “interesse comum” as posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário. Assim, comprador e vendedor não têm “interesse comum” na compra e venda: se o vendedor é contribuinte do ICMS devido na saída da mercadoria objeto da compra e venda, o comprador não será solidário com tal obrigação. Daí a distinção entre interesses contrapostos, coincidentes e comuns, assim resumida:

93 STJ, REsp. n. 884.845-SC, Primeira Turma, rel. Min. Luiz Fux, j. 05.02.2009.

Interesses contrapostos, coincidentes e comuns podem ser também evidenciados nos negócios jurídicos privados de compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas. Afinal, vendedores e compradores têm interesse coincidente na realização do negócio (tarefa), mas interesses contrapostos na execução do contrato (necessidades opostas). Já os interesses comuns situam-se apenas em cada um dos polos da relação: entre o conjunto de vendedores e, de outro lado, entre os compradores⁹⁴.

Mesmo que duas partes em um contrato fruam vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um “interesse comum”. Eles podem ter “interesse comum” em lesar o Fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro por isso, já que a inadimplência do vendedor poderá ter sido refletida no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não têm “interesse comum” no fato jurídico tributário.

Por sua vez, o inciso II acima transcrito, ao se referir a pessoas “expressamente designadas por lei” não há de ser lido fora do contexto do Código Tributário Nacional. Afinal, o art. 128, como será visto, limita a possibilidade de designação do responsável a alguém que esteja vinculado ao fato jurídico tributário. Assim, a solidariedade não poderá alcançar qualquer pessoa, mas apenas alguém que possa ser enquadrado como responsável.

Conforme será visto abaixo, o Código Tributário Nacional apresenta rígida disciplina na configuração da responsabilidade. Seus preceitos devem ser seguidos para que se configure a solidariedade. Não pode, por exemplo, o legislador ordinário impor a solidariedade aos administradores, se os requisitos para tanto, previstos no artigo 135 do Código Tributário Nacional, não foram preenchidos⁹⁵. Como existe norma geral, inserida em lei complementar, que trata do assunto (artigo 146, III, da Constituição Federal), a lei ordinária que previr a solidariedade deve dobrar-se aos parâmetros definidos pelo Código Tributário Nacional⁹⁶.

A solidariedade tributária não comporta benefício de ordem. Na matéria civil, conquanto não seja a regra, pode haver benefício de ordem, como no caso da fiança (artigo 827 do Código Civil).

Constatada a solidariedade, aplica-se o disposto no art. 125 do Código Tributário Nacional:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

- I – o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
- II – a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
- III – a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

94 Cf. NEDER, Marcos Vinícius. Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. vol. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 271-291.

95 STJ, REsp n. 717.717-SP, 1ª Seção, rel. Min. José Delgado, j. 28.09.2005, DJ. 08.05.2006.

96 Cf. SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 137, p. 38; p. 50-51.

De imediato, nota-se que o inciso I apenas assegura que uma vez pago o tributo, desaparece toda a relação tributária; o Estado nada mais tem a exigir dos codevedores.

No inciso II, tem-se que o legislador complementar cuidou de diferenciar as isenções (e remissões) subjetivas das objetivas. Afinal, se a isenção não é outorgada em função das características de um dos coobrigados, mas da própria situação em questão, então sequer há que falar em obrigação tributária (ou, na visão tradicional, haveria dispensa do tributo). Do mesmo modo, se houve remissão objetiva, está perdoado o débito.

Se a isenção for subjetiva, então também não surgirá qualquer pretensão em face da pessoa do isento, mas pode existir perante os demais envolvidos no fato jurídico tributário. Vale notar que o legislador complementar se refere a solidariedade “pelo saldo”, o que indica que a parte que for imputada ao isento não será exigida dos demais devedores. Assim, se três irmãos são proprietários de um imóvel e a lei municipal prevê uma isenção do IPTU para o proprietário que possui apenas um imóvel, dever-se-á investigar se cada um deles preenche tal requisito. Se um dos irmãos possui apenas aquela propriedade e os demais possuem outros imóveis, então apenas o quinhão relativo ao primeiro irmão estará isento; quanto aos dois terços restantes (o “saldo”), haverá a solidariedade entre os dois irmãos, já que eles, enquanto condôminos, têm interesse comum na propriedade.

Finalmente, tem-se no inciso III que a prescrição opera em favor ou contra todos os obrigados, já que o próprio crédito estará prescrito, ou não. Aplica-se, aqui, regra semelhante à do § 1º do artigo 204 do Código Civil:

§ 1º A interrupção por um dos credores solidários aproveita aos outros; assim como a interrupção efetuada contra o devedor solidário envolve os demais e seus herdeiros.

O dispositivo do Código Tributário opera contra os coobrigados já que basta que um dos devedores solidários seja citado, para que se interrompa a prescrição; por outro lado, se um sujeito passivo solidário efetua protesto para interromper a prescrição e assim assegurar seu direito de reaver tributo indevido, o protesto aproveita aos demais.

É interessante o cotejo do dispositivo acima com o Código Civil:

Art. 275. O credor tem direito a exigir e receber de um ou de alguns dos devedores, parcial ou totalmente, a dívida comum; se o pagamento tiver sido parcial, todos os demais devedores continuam obrigados solidariamente pelo resto.

(...)

Art. 277. O pagamento parcial feito por um dos devedores e a remissão por ele obtida não aproveitam aos outros devedores, senão até a concorrência da quantia paga ou relevada.

Apontadas as situações de responsabilidade subsidiária e solidária, merece nota o caso do art. 134 do Código Tributário Nacional, que será visto adiante: embora ele se refira a uma responsabilidade solidária, ela somente surge “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, o que denuncia seu caráter subsidiário. Por outro lado, uma vez surgida a responsabilidade, então será ela solidária, no sentido de que o sujeito ativo poderá exigir o crédito tanto do sujeito passivo original, como do responsável.

6.4 O “responsável tributário”

Como visto acima, o Código Tributário Nacional aponta apenas duas categorias de sujeito passivo, em seu art. 121: o contribuinte e o responsável. O estudo dos dispositivos acerca da última categoria revela que, em verdade, sob tal rubrica apresentam-se figuras diversas, com regimes jurídicos próprios. Daí ser o caso de desdobrar a categoria do responsável *lato sensu* em *substituto* e *responsável stricto sensu* (este, responsável “por transferência”).

Advirta-se de imediato que o Código Tributário Nacional trata ambas as figuras a partir da denominação comum de “responsável”; o desdobramento ora efetuado apenas se faz porque o mesmo Código apresenta disciplinas diversas para as duas classes de responsáveis, merecendo, daí, a divisão ora proposta.

Fala-se em *substituição* quando o legislador, conquanto descrevendo uma conduta praticada por uma pessoa (contribuinte) como hipótese tributária, determina que, verificada aquela conduta, outra pessoa (*substituto*) terá a obrigação de recolher o tributo.

Tal o caso, por exemplo, da legislação do ICMS, que determina que o imposto devido em virtude da venda realizada por agricultores a comerciantes será devido pelos últimos. Note-se que quem gerou a saída da mercadoria foi o agricultor, mas é o comerciante quem deve o tributo.

Já a *responsabilidade stricto sensu* (por transferência) surgirá quando o legislador, embora definindo um sujeito passivo pela verificação do fato jurídico tributário, determina, em virtude de *outro fato* (diverso do fato jurídico tributário) que outra pessoa passará a ser responsável (solidariamente ou não) pelo recolhimento do tributo devido pelo primeiro. É o caso da responsabilidade dos sucessores, de que tratam os artigos 129 a 133 do CTN.

No artigo 133, tem-se a responsabilidade por conta de uma aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento. Note-se que, com o fato jurídico tributário, uma empresa passou a ser devedora do tributo. No momento da ocorrência daquele fato, o adquirente do fundo de comércio sequer existia na relação tributária. Entretanto, em virtude da aquisição do fundo (que não é a hipótese tributária), o adquirente passou a responder pelos tributos relativos ao estabelecimento ou fundo de comércio adquirido.

Para que fique clara a diferença: no caso da substituição, a lei define uma hipótese de incidência, cujo aspecto pessoal indicaria o contribuinte; a própria lei, entretanto, define terceiro como sujeito passivo. Ou seja: o sujeito passivo não incorre, ele mesmo, no fato jurídico tributário, mas no momento em que o contribuinte ali incorre, surge contra o sujeito passivo a pretensão tributária.

No caso da responsabilidade *stricto sensu*, devem ser considerados *dois fatos distintos* (que podem ou não ser simultâneos, ambos descritos hipoteticamente pela lei): o fato jurídico tributário, que faz nascer a pretensão tributária em face de uma pessoa

(normalmente, o contribuinte, mas pode até mesmo ser um substituto) e um outro fato jurídico, que desloca a obrigação para o responsável *stricto sensu* (solidariamente ou não). Ou seja: o surgimento da obrigação tributária para o último, conquanto dependa da concretização da hipótese tributária, não se esgota nela. Para que surja tal sujeição passiva, é necessária, além dessa ocorrência (que dará surgimento à obrigação tributária), a constatação fática da hipótese de responsabilização.

Em julgado dotado de repercussão geral, o conceito de responsabilidade foi assim resumido na Ementa de lavra da Ministra Ellen Gracie:

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. (...)»⁹⁷.

O conceito de regra matriz já foi explorado no Capítulo X. Serve ele para refletir a norma (antecedente e consequente) pela qual se dá por nascida a obrigação tributária. O julgado acima vai além, contemplando uma segunda regra matriz, para a responsabilidade. Acerta ao deixar claro que a responsabilidade tem requisitos próprios para seu surgimento, que não se confundem com os da regra matriz de incidência tributária. Entretanto, importa não perder de mente que não se trata de vínculo obrigacional novo: a obrigação tributária surge com o fato jurídico tributário; na responsabilidade existe mera transferência do vínculo já surgido. Não há novo vínculo. Tanto assim é que, extinta a obrigação pelo devedor original, nada há a exigir do responsável.

6.4.1 O responsável é vinculado ao fato jurídico tributário

Ao responsável tributário, seja ele substituto ou responsável *stricto sensu*, aplica-se o disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional:

Disposição Geral

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.

Confirma-se, da leitura do dispositivo, a decisão do legislador complementar de admitir que a sujeição passiva seja imputada (exclusiva ou supletivamente) a terceiro. No caso da substituição, já na ocorrência do fato jurídico tributário, a sujeição passiva fica

⁹⁷ STF, RE n. 562.276-PR, Tribunal Pleno, rel. Min. Ellen Gracie, j. 03.11.2010, DJe 10.02.2011.

imputada ao terceiro. Na responsabilidade *stricto sensu*, o terceiro surge por um fato a ele imputado, não necessariamente contemporâneo ao fato jurídico tributário, diverso deste último.

Em ambos os casos, há de existir algum vínculo entre o responsável e o fato jurídico tributário. Este vínculo não é o de ser o sujeito daquele fato. Ao contrário, o sujeito a quem se imputa o fato é o contribuinte, como visto no artigo 121 do Código Tributário Nacional. O terceiro é outrem. O que se conclui do dispositivo acima é que o fato que dá nascimento à responsabilidade, seja substituição, seja responsabilidade *stricto sensu*, não há de ser estranho ao fato jurídico tributário.

No caso da substituição, o vínculo será anterior ou, no máximo, contemporâneo ao fato jurídico tributário: no momento do surgimento da obrigação, com o fato jurídico tributário imputado ao contribuinte, já há vínculo que permite apontar quem será o substituto.

Na responsabilidade *stricto sensu*, o vínculo poderá surgir até mesmo depois de ter surgido a obrigação tributária em face de outro sujeito passivo.

Se o aspecto temporal não explica a relação com o fato jurídico tributário, resta investigar qual o vínculo exigido pelo legislador complementar para que se entenda justificada a responsabilização do terceiro.

Com efeito, quando no Capítulo VII se examinou o princípio da igualdade, enfatizou-se a necessidade de justificação para que surgisse a obrigação tributária. Buscou-se afirmar que deveria haver um critério de *discrimen*, constitucionalmente prestigiado, para que determinado sujeito fosse chamado a contribuir para os gastos estatais.

Ora, se o raciocínio é válido para que se entenda constitucionalmente sustentada a definição de uma hipótese tributária, de igual modo deve ser estendido para a sujeição passiva.

Afinal, se o contribuinte é aquele a quem é imputada a situação que deu surgimento à obrigação, é ele que deve ser o alvo da tributação. Já se viu, no Capítulo I, que não se confundem a incidência jurídica e a econômica; com muito mais acerto, deve-se dizer que o legislador, ao definir uma hipótese de incidência, tem em vista uma situação imputada a alguém. É o contribuinte aquele a quem se imputa o fato jurídico tributário. É ele, no caso dos tributos não vinculados, quem manifesta capacidade contributiva. Nos tributos vinculados, é a ele que se refere a atividade estatal. Seja uma manifestação de capacidade contributiva, seja uma atuação do Estado, tem-se, pois, sempre, uma pessoa (contribuinte) cujo patrimônio deverá ser atingido pela tributação. Se um terceiro é chamado a pagar o tributo que se espera do contribuinte, é porque o legislador acredita que o terceiro tem condições de se ver ressarcido, ao responder por débito que, afinal, não é seu. Não se justifica que terceiro seja afetado se o fato jurídico tributário é imputável ao contribuinte.

Também este raciocínio será útil para compreender a extensão da responsabilidade; se o patrimônio a ser atingido é o do contribuinte, i.e., se o tributo está justificado porque atinge o contribuinte, então o instituto da responsabilidade não pode alargar a pretensão tributária.

Assim, se o patrimônio do contribuinte é diminuto, deve o Fisco satisfazer-se com este; não pode buscar no responsável aquilo que não existe no contribuinte. A responsabilidade – insista-se – apenas facilita a arrecadação; não é o responsável aquele cuja capacidade contributiva foi manifestada no fato jurídico tributário.

A par das exigências da igualdade, não se deve deixar de lado o raciocínio baseado na distribuição de competências tributárias. Como se viu no Capítulo VI, o constituinte foi rigoroso na distribuição de tais competências, assegurando a cada pessoa jurídica de direito público a possibilidade de acessar determinada manifestação de riqueza. Ora, admitir que o patrimônio de terceiro seja

atingido pelo imposto, sem que este terceiro tenha revelado a capacidade contributiva reservada ao poder tributante em questão, nem tenha a possibilidade de se ver ressarcido por quem a revelou, implica autorizar que a pessoa jurídica de direito público atinja renda ou patrimônio que não lhe foram reservados, ultrapassando, daí, sua competência.

No mesmo sentido, eis a opinião de Maria Rita Ferragut:

Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivesse qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza insita ao fato constitucionalmente revisto. Se o vínculo existir, torna-se possível a preservação do direito de propriedade e do não confisco⁹⁸.

A questão já foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão plenária, com repercussão geral, em Acórdão de cuja ementa se extrai a seguinte passagem:

1. Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte.

2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes⁹⁹.

É relevante a decisão principalmente por apresentar a substituição tributária como colaboração entre terceiro e o Fisco, reconhecendo, daí, limites, já que o substituto não é contribuinte. A referência à competência tributária, acima apontada, também evidencia o acerto da decisão. Mais importante, reconhece o Plenário do Supremo Tribunal Federal, nesse Acórdão, que não se podem impor “deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes”, o que mais uma vez aponta que o Princípio da Razoabilidade passa a pautar o posicionamento daquela Corte.

Sujeito passivo não é, portanto, um qualquer. É alguém cujo vínculo com o fato jurídico tributário permita ser ele escolhido para a relação jurídica estabelecida. Se este vínculo não é o de contribuinte, não se justifica, insista-se, seja ele chamado a pagar o tributo. Por tal razão, impõe-se a conclusão de que o terceiro (substituto ou responsável *stricto sensu*) é pessoa que deve ter tido uma chance de legalmente se ver ressarcida do montante devido pelo contribuinte.

Ou seja: não poderia o legislador apontar um qualquer como responsável *stricto sensu* ou substituto. Fosse isso possível, essa pessoa iria, legitimamente, repudiar a exigência, sob o forte

98 Cf. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 37-38.

99 STF, RE n. 603.191-MT, Tribunal Pleno, rel. Min. Ellen Gracie, j. 01.08.2011, DJe 05.09.2011.

argumento de que não há fundamentação (constitucionalmente justificada) para que fosse ela, e nenhuma outra, a responsável pelo pagamento. Se o débito não é seu, não há como justificar sua responsabilidade, senão pela possibilidade de ressarcimento ou retenção do contribuinte.

6.4.2 Sobre a substituição tributária

Conhecido o instituto da substituição tributária a partir de sua diferenciação da figura do contribuinte e do responsável *stricto sensu*, deve-se examinar tal figura com mais vagar.

Primoroso e erudito o estudo de Brandão Machado sobre tal figura, que vale transcrever:

XIII. O conceito de substituição tributária não vem definido em nosso direito positivo. É construção teórica consolidada doutrinariamente a partir das ideias de Ernst Blumenstein, o primeiro autor, no mundo, que apreendeu e explicou o fenômeno jurídico da substituição. A primeira vez que Blumenstein versou o assunto se deu em 1918, quando comentou a legislação suíça do imposto do selo (*"Kommentar zum Bundesgesetz über die Stempelabgaben"*, Zurique, 1918). Da exposição do professor de Zurique se conclui que "substituto" é o devedor do imposto que exsurge de um fato imputável a outrem que deveria ser o contribuinte, mas que a lei não chega a incluir na relação tributária (p. 122). Entre os exemplos colhidos da lei comentada, cita-se para ilustração o caso da letra de câmbio. O imposto do selo é devido pelo emitente do título, pessoa a quem se imputa o fato gerador. Mas quando a cambial é emitida no exterior, a lei impõe a obrigação de pagar o imposto ao aceitante domiciliado no território suíço, o qual assume então o lugar de substituto (p. 152).

XIV. Blumenstein voltou a tratar do tema, agora de forma sistemática, um ano depois, quando escreveu um trabalho sobre a importância dos conceitos do direito civil para o moderno Direito Tributário (*"Die Bedeutung der zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht"*) publicado numa coletânea de estudos em homenagem a Eugen Huber. Substituto, na concepção de Blumenstein, é o devedor do imposto que assume originária e diretamente a posição de sujeito passivo, em lugar de quem causou ou provocou a ocorrência do respectivo fato gerador (*"Festgabe für Eugen Huber"*, Zurique, 1919, p. 252). Exemplo típico de substituição, entre outros dados por Blumenstein, é o que ocorre com o titular do pátrio poder em relação ao filho menor que percebe renda tributável (p. 253). O adquirente da renda é o filho, mas a lei elege o pai como devedor do imposto.

XV. Blumenstein tratou ainda da substituição tributária por três vezes antes da década de trinta, reproduzindo sempre o mesmo conceito: em 1921, no artigo em que analisou a natureza jurídica do imposto de selo federal (*"Die Rechtsnatur der eidgenössischen Stempelabgaben"*) publicado na revista *"Zeitschrift für Schweizerisches Recht"*, v. 40, p. 40^a; em 1926, no seu tratado de Direito Tributário suíço (*"Schweizerisches Steuerrecht"*, Tubinga, 1926, v. I, p. 111), e em 1929 no artigo que escreveu para a coletânea de estudos em homenagem a Georg von Schanz (*"Festgabe F.G.V. Schanz"*, Tubinga, 1929, vol. II, p. 28). Fora da Suíça, o único tributarista que antes da década de trinta, estudou a substituição tributária foi Rudolf Schrani, então professor em Praga. A doutrina alemã nunca se interessou pelo fenômeno, nem conhece a denominação que recebeu na Suíça, embora tenha tratado com profundidade a figura do responsável tributário¹⁰⁰.

100 Cf. MACHADO, Brandão. Adicional do Imposto de Renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência* – n. 18, set. 1989, p. 291-296 (294).

Como visto, a substituição vem regulada no art. 128 do Código Tributário Nacional, dentro da categoria da “responsabilidade”.

Como o Código Tributário Nacional não destacou as categorias do substituto e do responsável *stricto sensu*, o artigo 128 acaba por se referir a hipótese em que se mantém a responsabilidade do contribuinte. Na substituição, é bom que se diga, importa que haja dispositivo “excluindo a responsabilidade do contribuinte”, já que a sujeição passiva já nasce atribuída a “terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”.

O Código Tributário Nacional, como esclarecido, se refere a alguém *vinculado ao fato gerador*, i.e., alguém que tenha alguma relação com a situação que dará azo ao surgimento da obrigação.

Daí o substituto não ser um qualquer. Estando vinculado ao fato jurídico tributário, tem ele condições de se precaver, perante o contribuinte, para que ele não se veja afetado pela tributação. Ou seja: embora a relação jurídico-tributária se instaure perante o substituto (é ele, afinal, o sujeito passivo da obrigação), o legislador complementar pressupõe que o substituto esteja suficientemente vinculado ao fato jurídico tributário, de modo a ressarcir-se do valor pago, ou mesmo reter o tributo.

O modelo acima descrito é o da chamada substituição tributária “para trás”, que ocorre nas situações em que o substituto, sujeito passivo, responsabiliza-se pelo recolhimento do tributo devido pelo substituído, referente ao fato jurídico tributário por este praticado.

De modo geral, o substituto é um comerciante ou industrial, enquanto o substituído é um comerciante individual ou produtor de pequeno porte. Dada a maior capacidade de organização e escrituração do substituto, é dele que o Fisco vai cobrar o tributo devido pelo pequeno produtor ou comerciante¹⁰¹. Entretanto, o substituto, adquirindo produtos do substituído, tem condições de ajustar, na fixação do preço, que seja considerado o tributo que terá de suportar por substituição.

Assim, por exemplo, quando a legislação prevê que o comerciante de ferro-velho será o substituto, no ICMS, do vendedor de sucata, tem-se que o último, ao dar saída da mercadoria, é o contribuinte; o legislador, no entanto, reconhecendo a informalidade dos sucateiros, haverá por bem fiscalizar e exigir o tributo do comerciante estabelecido; esse, por outro lado, está diretamente vinculado ao fato jurídico tributário (já que é o comprador) e pode, já no momento da compra, assegurar-se de que o valor do tributo seja computado adequadamente no preço final.

Eis os exemplos encontrados por Brandão Machado:

XVIII. São, por outro lado, genuínos substitutos tributários, para citar alguns dos exemplos do direito suíço: o portador do pátrio poder em relação ao Imposto de Renda do filho menor; o usufrutuário, em relação ao imposto sobre o patrimônio do nu-proprietário; o possuidor em relação ao imposto sobre o patrimônio do proprietário; o aceitante de uma letra de câmbio em relação ao imposto do selo devido pelo emitente do título domiciliado no exterior (Blumenstein, “Kommentar”, op. cit. p. 122; Im Hof, “Zeitschrift für Schweizerischen Statistik und Volkswirtschaft”, 1927, p. 568). No direito italiano vigente sob o regime fascista, o pai substituído o filho solteiro devedor do imposto sobre o celibato (Tesoro, “Principi di Diritto Tributario”, Bari, 1938, p. 102).

¹⁰¹ Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres afirma que a substituição tributária “para trás” aproxima-se da figura do diferimento, ou seja, do adiamento do recolhimento do tributo. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 264.

XIX. No direito brasileiro, são abundantes os exemplos de substituto tributário. Na antiga legislação paulista do Imposto de vendas e consignações (Cód. de Impostos e Taxas, Decreto n. 22.022, de 31.01.1953, Livro I, artigo 10), o comprador era substituto do vendedor no pagamento do imposto de vendas em algumas hipóteses; outras vezes, o vendedor, que devia ser o contribuinte, era substituído por cooperativa, por armazéns gerais e até por caixa de liquidação. A atual lei paulista sobre ICMS (Lei n. 6.374, de 1º.03.1989, artigo 8º), com base no Convênio 66, de 1988, artigo 25, contempla várias hipóteses de substituição tributária, algumas de configuração discutível ou artificiosa¹⁰².

Cumpra registrar que o primeiro exemplo retirado por Brandão Machado do direito suíço não seria, no direito brasileiro, considerado substituição, mas responsabilidade *stricto sensu*, nos termos do artigo 134 do Código Tributário Nacional. Afinal, se o filho menor possui patrimônio, pode ele perfeitamente ser contribuinte e seu patrimônio – não o de seu pai – é que deverá ser atingido; se o portador do pátrio poder, na administração do patrimônio do menor, não recolhe o tributo, então poderá ele responder pelo tributo não recolhido. Contudo, não será sujeito passivo por substituição, já que inicialmente a obrigação tributária surgiu em face do menor. Será, sim, responsável, surgindo sua obrigação não pelo fato jurídico tributário, mas por sua omissão, nos termos do referido art. 134.

6.4.2.1 A substituição “para frente”

Diversa da figura acima é a substituição “para frente”, hoje constitucionalmente prevista no art. 150, § 7º, da Constituição Federal.

Com efeito, no modelo clássico de substituição, encontrou-se um substituto definido a partir de uma situação já concretizada (o fato jurídico tributário). O tributo já é devido, bastando apenas sua liquidação. Na substituição tributária “para frente”, o substituto recolhe o tributo referente a fato jurídico tributário a ser realizado, no futuro, pelo substituído¹⁰³. Geralmente, ocorre em situações em que o industrial se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante que revenderá o seu produto, a exemplo do que ocorre na indústria do cigarro.

Eis o que dispõe a Constituição Federal:

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

Decorre de imediato do dispositivo acima transcrito que já não se está diante de uma substituição, nos moldes explicados acima. Na chamada “substituição para frente”, espera-se que o “substituto” recolha o tributo antes mesmo de se ter imputado ao contribuinte um fato jurídico tributário. Se na substituição “para trás”, a sujeição passiva tributária surgia com o próprio fato jurídico tributário, agora

102 Cf. MACHADO, Brandão. Op. cit. (nota 98), p. 293.

103 Diferentemente da substituição “para trás”, portanto, a substituição “para frente” se assemelha a uma antecipação do tributo devido. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. (nota 99), p. 264.

se tem algo diverso: a situação que dará azo à sujeição passiva é diversa (e até mesmo anterior) ao fato jurídico tributário.

Desse modo, assim como na responsabilidade *stricto sensu* se apontava a peculiaridade de que a sujeição passiva tributária surgiria em virtude da concretização de uma hipótese que não se confundia com a hipótese tributária, também na substituição “para frente” tem-se a necessidade de o legislador descrever hipótese para seu surgimento. Cabe alertar que esta hipótese não se confunde com a hipótese tributária. Esse ponto é relevante, já que enquanto a hipótese tributária necessariamente deve circunscrever-se ao campo de competência constitucionalmente definido, por se tratar de incidência tributária, a hipótese do surgimento da sujeição passiva por substituição não guarda compromisso com aquele campo de competência. Tampouco se trata de fixação do critério temporal da hipótese tributária, já que aquele se dará em momento posterior, segundo a lei então vigente.

Não significa esta afirmação, entretanto, que qualquer circunstância será constitucionalmente aceitável para a substituição “para frente”. Afinal, o dispositivo constitucional cogita um fato que *deva* ocorrer posteriormente, o que indica que a hipótese para a substituição exige que se tenha uma *alta probabilidade* e que posteriormente se concretize uma situação, esta sim compreendida dentro do campo de competência tributária. Ou seja: a hipótese de substituição será uma situação, hipoteticamente descrita pelo legislador, que deve ser anterior ao fato jurídico tributário e cuja ocorrência indique, com alto grau de probabilidade, a iminência daquele fato.

Se com relação à materialidade da hipótese de antecipação se tem, pelo texto constitucional, uma indicação mínima, i.e., de que ela deve guardar uma correlação com a própria hipótese tributária, de modo que aquela seja uma indicação de que a última provavelmente ocorrerá, nada mais disse o constituinte quanto à observância das demais disposições tributárias.

Contudo, ao referir-se o constituinte, na disciplina da substituição “para frente”, à condição do substituto como um “sujeito passivo de obrigação tributária”, o texto constitucional acaba por inserir o regime de substituição nos moldes daquela. Assim, se a obrigação tributária se rege pela legalidade, não há como ter dúvida de que também a hipótese de substituição deverá ser definida pela lei. Se a obrigação tributária se dobra à irretroatividade e à anterioridade, tampouco se admitirá que o legislador, ao instituir uma substituição “para frente”, fuja daqueles parâmetros.

Ainda, o constituinte silencia sobre quem seria um possível substituto. Aplica-se aqui o art. 128 do Código Tributário Nacional? A resposta exige cautela. Se o fato jurídico tributário, posto que provável, ainda não ocorreu, não há como determinar quem seja a ele vinculado. Por outro lado, tampouco se admitiria que o substituto fosse completamente estranho à situação que constituirá, no futuro, o fato jurídico tributário. Afinal, deve-se ter em mente que é do contribuinte que se espera venham os recursos para o pagamento do tributo. O fato de o legislador definir terceiro como sujeito passivo não afasta a circunstância de que o fato jurídico tributário – fundamento imediato da tributação – é imputável ao contribuinte, não ao terceiro. Este deve, daí, ter condições de se ver ressarcido por aquele, já que antecipou recurso cuja dívida (“Schuld”) não gerou. Daí a ideia de o substituto antecipar o contribuinte na cadeia de consumo, ressarcindo-se, por meio do preço, do tributo antecipado.

Nota-se, então, que a substituição “para frente” adapta-se aos tributos plurifásicos sobre o consumo, quando um agente econômico recolhe, ao lado do tributo devido em nome próprio (i.e., em virtude da situação imputável ao próprio agente), outro montante, a título de antecipação daquele

tributo que poderá vir a ser devido quando o produto passar pelas etapas seguintes de produção e comercialização. O referido agente econômico será, portanto, sujeito passivo na qualidade de contribuinte, no que se refere ao primeiro montante e na qualidade de substituto, no montante conseqüente ao fato presumido.

Não obstante tenha embasamento constitucional, são diversas as críticas tecidas à substituição tributária “para frente”. Diz, entre outras coisas, que tal figura importaria a constituição de uma obrigação tributária sem a ocorrência do fato jurídico tributário desrespeitando o art. 128 do Código Tributário Nacional, já que não haveria vínculo econômico entre substituto e substituído, além de contrariar o princípio da não cumulatividade, na medida em que não se conheceria o exato valor da venda ao consumidor final no momento em que a mercadoria sai do estabelecimento industrial¹⁰⁴.

Tradicionalmente, tais argumentos não vinham sendo acolhidos pelo Supremo Tribunal Federal. Entendeu-se, ao contrário, não haver qualquer óbice à substituição, desde que, não ocorrendo o fato jurídico tributário, fosse assegurada a imediata e preferencial restituição do tributo devido. Ao argumento de que não se conheceria o exato valor da venda final, contrapôs-se a assertiva de que tal valor não precisa ser conhecido, já que nada impediria que a base do imposto fosse um montante diverso do valor efetivo da operação. Ou seja: nos casos de substituição, o tributo não incidiria sobre o valor efetivo da venda a determinado consumidor final, mas sobre um valor médio de vendas do produto; como tal valor independe do valor efetivo, nada obstaria fosse ele recolhido antes mesmo de conhecido o valor efetivo da venda¹⁰⁵. Posteriormente, ao examinar a possibilidade de o contribuinte pleitear a restituição do tributo antecipado, sob o argumento de que este teria sido maior que o que incidiria sobre a operação efetiva, o Plenário do Supremo Tribunal Federal acabou por dar ganho de causa ao contribuinte¹⁰⁶. Ou seja: por essa modificação jurisprudencial, já não mais se tem por definitivo o valor presumido; passa a ser mera antecipação de um valor que, afinal, haverá de ser apurado em cada operação.

Importa ver que, por conta da mudança jurisprudencial, fica difícil justificar-se até mesmo o regime de substituição tributária. Afinal, se a praticabilidade surge como justificativa para que se

104 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. (nota 99), p. 264.

105 O entendimento do STF pode ser conferido no julgamento do RE n. 213.396-SP (1ª Turma, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02.08.1999, D.J.U. 01.12.2000), no qual foram afastadas todas as objeções comumente atribuídas ao regime de substituição tributária. Já Humberto Ávila, analisando o instituto, entende que este é inconstitucional quando a diferença entre o preço efetivo de mercado e o valor da pauta utilizado como base de cálculo for considerável, regular e atingir um número muito grande de casos. Cf. ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. vol. 123. São Paulo: IBDT, Dialética, 2005, p. 122-134.

106 STF, RE n. 593.849-MG, Tribunal Pleno, rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016. Cf. STF, Informativo 843, 24.10.2016.

imponha a antecipação do tributo¹⁰⁷, torna-se evidente que o controle posterior do valor de cada operação retira toda vantagem que se tinha no regime. Noutras palavras, a substituição tributária, à luz do novo posicionamento jurisprudencial, passa a ser mero regime de antecipação do tributo devido. Já não há mais comodidade para a Administração ou para o contribuinte. Há, sim, uma antecipação da arrecadação.

Não significa essa conclusão tornar-se inviável a substituição tributária “para frente”. Entretanto, sob a nova feição, exigirá ela justificativa adequada. Se, de um lado, se poderia cogitar como justificativa o interesse financeiro do Estado – o que parece de todo questionável – muito mais razoável retomar a justificativa inicial que motivou o regime: a proteção à livre-concorrência. Vejamos:

Embora a substituição tributária “para frente” tenha, em sua feição inicial, implicado inegável facilitação para a administração tributária, contribuindo para sua eficiência, sua adoção desmedida acabou por contrariar o Princípio da Capacidade Contributiva e mesmo a Livre Concorrência. Esta última, paradoxalmente, fora, ela mesma, uma justificativa para o regime de substituição tributária, já que o combate à sonegação fiscal contribuiu para a concorrência.

Não são incomuns os casos em que a evasão fiscal leva a distorções concorrenciais. Contribuintes, fiando-se na precariedade da fiscalização, ou mesmo em medidas judiciais liminares, obtêm vantagem competitiva sobre outros concorrentes que não terão como suportar diferenças de preços, retirando-se do mercado¹⁰⁸.

Nesse sentido, pode-se afirmar que a substituição tributária, enquanto técnica que visa facilitar a arrecadação, fiscalização e a coibir a evasão¹⁰⁹, surgiu também com o intuito de assegurar a concorrência, na medida em que busca anular as vantagens concorrenciais desfrutadas por aqueles que se furtam ao pagamento de tributos. Dessa forma, em princípio, a substituição tributária poderia ser encarada como um instrumento tributário que realiza a concorrência, ao evitar que a evasão fiscal conduza a distorções, prejudicando concorrentes no mercado. Mesmo que, com o atual posicionamento jurisprudencial, tenha desaparecido a fundamentação baseada na necessidade de assegurar eficiência à Administração Tributária (já que não cabe falar em eficiência se as operações individuais estão sujeitas a fiscalização e controle), permanece a justificativa baseada no Princípio da Livre Concorrência.

No entanto, analisando-se os mecanismos da substituição tributária “para frente”, fica claro que o que, em um primeiro momento, tinha a função de proteger a concorrência, acabou por trazer novas distorções. Não é outra a opinião de Misabel Derzi, para quem, nessa espécie de substituição tributária, “(...) não raramente, criam-se preços arbitrários ou fictícios (pautas), interfere-se na

107 Cf. VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

108 Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 717-735 (731).

109 Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como Imposto de Mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário*. Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 116-142 (139).

formação dos valores de mercado, distorce-se a concorrência, ofende-se a capacidade contributiva do contribuinte e desnatura-se profundamente o perfil constitucional do tributo”¹¹⁰.

Na substituição tributária “para frente”, o tributo é calculado sobre uma base presumida, que dificilmente corresponderia ao valor efetivo da futura operação. Por ser uma média é de esperar que em alguns casos, o preço efetivo seja inferior e noutros, superior.

Em uma situação como essa, o comerciante eficiente, que conseguisse revender seu produto aos consumidores a preços baixos, acabaria repassando em suas mercadorias o mesmo montante a título de tributo que outros comerciantes, que não fossem tão eficientes e praticassem preços superiores.

Em outros termos, como o tributo não seria calculado em função do preço efetivo da operação, a eficiência de determinado comerciante não representaria uma redução da carga tributária, não havendo benefícios para o consumidor final. Ao contrário: fosse o tributo recolhido sobre a base à *forfait*, representaria ele um encargo fixo. Ora, este seria, em termos proporcionais, tanto mais representativo quanto menor for o preço final. Por exemplo, se um tributo fosse recolhido, a título de substituição, no valor de R\$ 50,00 e o produto fosse oferecido ao consumidor final por R\$ 500,00, então o tributo representaria 10% do valor do preço pago pelo consumidor. O mesmo tributo de R\$ 50,00, incidente sobre o mesmo produto, representaria, entretanto, 20% do preço final se aquele produto fosse oferecido ao consumidor final por R\$ 250,00.

Ou seja: quanto mais eficiente o empresário na redução de seus custos, tanto maior seria, percentualmente, o peso do tributo. Além da óbvia ofensa à capacidade contributiva do consumidor (o consumidor que manifestasse menor capacidade contributiva no ato de consumo pagaria maior tributo), ter-se-ia punição ao empresário mais eficiente. O regime de tributação implicaria obstáculo à Livre Concorrência.

Essa redução da vantagem concorrencial obtida pelo comerciante eficiente representaria uma séria distorção do regime da substituição tributária “para frente”.

Outra questão que acabava por distorcer a concorrência ocorria na aquisição de produtos de um fornecedor de outro Estado, que não tivesse instituído o regime de substituição tributária. Assim, suponha-se que no Estado A, o cigarro estivesse sujeito à substituição tributária, mas isso não ocorresse no Estado B.

Na hipótese em que um comerciante, no Estado A, comprasse cigarros de um fornecedor na mesma localidade, tal produto teria sido tributado sob a sistemática da substituição tributária, com a utilização das bases de cálculo presumidas, que poderiam ser superiores ao preço de venda efetivo do produto.

Já no caso de um comerciante sediado no Estado A que comprasse cigarros de um fornecedor no Estado B, não haveria recolhimento antecipado no regime de substituição, e a base de cálculo do tributo, quando da venda do produto ao consumidor final, corresponderia exatamente ao preço da operação.

Na situação em tela, o comerciante que comprasse seus produtos de um industrial que estivesse localizado em um Estado em que não houvesse substituição tributária seria beneficiado, uma vez que a carga tributária incidente na saída de tal produto não estaria distorcida pelas bases presumidas impostas por este regime.

110 Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit. (nota 107), p. 139.

A situação ficaria ainda mais agravada, quando se tivesse em conta que, ademais, o mesmo fabricante do Estado A não teria como oferecer seus produtos ao Estado B. Afinal, seus produtos teriam sofrido todo o encargo da substituição tributária e, portanto, seriam oferecidos a preços mais elevados que aqueles oferecidos por fabricantes do próprio Estado B.

Assim, no caso da substituição tributária praticada, com suas bases presumidas, o aumento na arrecadação ocorria muitas vezes à custa da própria Capacidade Contributiva, princípio constitucional basilar relativo aos impostos, uma vez que o tributo seria pago sobre um valor que não corresponderia, necessariamente, ao valor real da operação.

Em outras palavras, a arrecadação garantida ao Fisco mediante o uso da substituição tributária desmedida não apenas feriria a Livre Concorrência, princípio da Ordem Econômica, como também a Capacidade Contributiva, princípio constitucional tributário que rege a cobrança de impostos.

Como dito no Capítulo VII, nenhum princípio é mais “forte” que o outro abstratamente, sendo que somente diante de um caso concreto é possível sopesá-los para determinar em que medida um ou outro prevalecerá, ou de que forma ambos poderão ser compatibilizados.

Analisando-se a substituição tributária nos moldes da base presumida, parece claro que o objetivo do Estado de garantir o ingresso de receitas para seu caixa não seria suficientemente forte para se sobrepor aos princípios constitucionais da Capacidade Contributiva e da Livre Concorrência, não devendo prevalecer sobre estes.

Não se poderia dizer, de toda forma, que sempre a substituição tributária “para frente” teria efeitos indesejáveis sobre a concorrência, já que, consoante se apontou, a princípio a substituição tributária atuaria em prol desta. Além disso, dentro de certos limites, a substituição tributária também atenderia aos ditames do Princípio da Capacidade Contributiva.

A substituição tributária “para frente”, com suas bases presumidas, muitas vezes acabaria por distorcer a concorrência, pelas razões que se apontaram. No entanto, se tal instituto atuasse dentro de certos limites, restaria completamente compatível com a Livre Concorrência, fomentando-a e evitando incongruências.

Um dos limites para que a substituição tributária se compatibilizasse com a Livre Concorrência é que a sua aplicação se restringisse a produtos homogêneos, ou seja, produtos para os quais não houvesse significativa diferença de preços na venda ao consumidor final.

Assim, o cálculo do tributo a ser antecipado pelo substituto corresponderia ao preço efetivo da operação, e a carga tributária seria a mesma para empresários diferentes, não havendo distorções que prejudicassem aqueles mais eficientes já que, em todo caso, os produtos seriam vendidos com preços tabelados. Como o imposto pago antecipadamente corresponderia ao que fosse devido em operação subsequente, a substituição tributária aqui também respeitaria a Capacidade Contributiva.

Ademais, não sendo a substituição tributária “para frente” de aplicação nacional, invariavelmente ocorreriam situações nas quais concorrentes, dividindo um mesmo mercado consumidor, seriam mais ou menos beneficiados sob o aspecto concorrencial, já que um deles poderia comprar mercadorias de um fornecedor situado em um Estado que não previsse o regime para aquele determinado produto, enquanto o outro poderia adquirir produto sujeito à sistemática. Dessa forma, seria necessário que a substituição fosse aplicada uniformemente em todo o território nacional, o que evitaria a ocorrência da situação acima descrita.

Fica claro, assim, que a substituição tributária “para frente” não seria, *per se*, contrária aos ditames da Livre Concorrência, mas algumas de suas características específicas acabariam por contrariar este

princípio. Sendo observados determinados limites, a substituição tributária poderia cumprir adequadamente um de seus principais objetivos, que é a proteção da Livre Concorrência.

Tais problemas, entretanto, parecem estar com os dias contados, já que, como mencionado, o Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 593.849-MG em sede de repercussão geral, decidiu que *é devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida*¹¹¹. Não perde a substituição tributária de todo o seu papel. Afinal, como visto, iniciou-se o regime como forma de proteger a concorrência em face de sonegação contumaz. Nesse sentido, em casos onde a fiscalização seja muito precária, parece justificar-se o regime. A extensão do regime para a generalidade do comércio, entretanto, não parece mais justificar-se sob qualquer ângulo.

6.4.2.2 Retenção na fonte e substituição

Muita dúvida pode gerar o caso da chamada “retenção na fonte”: seria este mais um caso de substituição?

O regime de “retenção na fonte” é usual no Imposto de Renda: espera-se que a própria fonte pagadora do rendimento desconte do contribuinte o montante do imposto devido e o recolha aos cofres estatais. Como o Estado pode exigir da fonte pagadora tal recolhimento, parece que se está diante de mais um caso de responsabilidade *lato sensu*; mais ainda, como é da fonte que se exige o recolhimento, seria um caso de substituição. Entretanto, uma análise mais acurada poderá revelar que não é este o caso.

Num primeiro raciocínio, poder-se-ia acreditar que quando a fonte pagadora de um rendimento efetua retenção de uma parte e a repassa ao Fisco, haveria uma relação obrigacional tributária entre a fonte e o Fisco, de modo que a fonte seria a responsável, por substituição, pelo recolhimento do tributo. Assim, o sujeito passivo seria a fonte pagadora, não o contribuinte.

O estudo arguto de Brandão Machado foi suficiente para descobrir em que momento se passou a acreditar que a fonte pagadora seria o substituto do contribuinte. Depois de anotar que Blumenstein havia desenvolvido, na Suíça, o instituto da substituição tributária, Brandão Machado identificou na obra de Achille Donato Giannini, intitulada *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milão, 1937, p. 140, a introdução do instituto na Itália, quando Giannini teria invocado a lição de Blumenstein. Contudo, quando Giannini apresentou exemplos de substituição, não se limitou a reproduzir os casos citados por Blumenstein, preferindo identificar, como casos de substituição algumas hipóteses em que a legislação previa a tributação da renda na fonte pagadora. Por influência de Giannini, Brandão Machado anota que as legislações italiana e espanhola acabaram introduzindo a figura do substituto como fonte pagadora da renda¹¹².

Essa ideia também parece ter influenciado o direito positivo brasileiro. Afinal, veja-se o que se encontra a esse respeito no Código Tributário Nacional, em seu parágrafo único do artigo 45:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

111 STF, RE n. 593.849-MG, Tribunal Pleno, rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016. Cf. STF, *Informativo* 843, 24.10.2016.

112 Cf. MACHADO, Brandão. Op. cit. (nota 98), p. 293.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Uma análise mais detalhada, entretanto, mostra que o papel da fonte não é o de um sujeito passivo, mas de mero agente arrecadador. Eis a explicação de Brandão Machado:

XXII. Mas a fonte, na verdade, não exerce senão uma função auxiliar da administração fazendária, incumbindo-se de coletar tributos que incidem sobre rendimentos que ela paga a terceiros. Não é um órgão da administração pública, como cria Myrbach Rheinfeld (Grundriss des Finanzrechts, Lipsia, 1906, p. 75), mas apenas uma pessoa de direito privado que executa uma tarefa administrativa. Esse fenômeno, de há muito investigado pelos administrativistas (Zanobini, L'esercizio privato delle funzioni e dei servizi pubblici, Milão, 1920), voltou a ser objeto de estudo da mais recente ciência do direito administrativo, que vê na fonte, que retém tributo devido por terceiro, não um substituto de sujeito passivo com obrigação própria, mas o executor de uma tarefa, de uma obrigação legal de fazer, da mesma natureza de tantas outras tarefas administrativas que o Estado impõe aos particulares, ou que estes assumem com ordem dele, como é o caso dos tabeliães, dos concessionários de serviço público.

XXIII. A partir do trabalho de Hans Peter Ipsen (Festgabe für Erich Kaufmann, Estugarda, 1950, p. 141), firmou-se o entendimento de que descontar e recolher tributo, como fonte pagadora de rendimentos, constitui tarefa administrativa. É a conclusão a que chegou o congresso anual da Associação dos Professores Alemães de Direito Público, realizado em outubro de 1970, sendo relator Fritz Ossenbühl (VVDStRL, Die Erfüllung Von Verwaltungsaufgaben durch Privaten, Berlim, 1971, p. 138). Esta conceituação da fonte, não mais como substituto, impõe uma revisão na teoria da substituição tributária, para pô-la em harmonia com os demais institutos do sistema jurídico dos tributos¹¹³.

Nesse sentido, quando a fonte retém o valor do tributo, ela o faz por força de uma lei que a autoriza a tanto. Noutras palavras: o contribuinte é também sujeito passivo. Este, porém, no lugar de recolher seu tributo no banco, sofre uma retenção já no momento do recebimento. Se a fonte fosse o sujeito passivo da relação tributária, então a retenção efetuada pela fonte, no momento do pagamento (i.e.: a relação entre a fonte e o contribuinte) seria de natureza privada. Como explicar, então, que a fonte, numa relação privada, tenha o poder de reter um valor devido ao contribuinte? Mais ainda: se a fonte efetua uma retenção de tributo e não o repassa ao Fisco, comete ela um crime, tipificado no inciso II do artigo 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990: "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos". O crime está em recolher e não repassar. É algo equivalente a um ir a um banco, recolher um tributo e posteriormente o banco não repassar a quantia ao Fisco. É uma figura penal conhecida como apropriação indébita. Ainda mais: se a fonte fosse sujeito passivo, como explicar a retenção nos casos em que o próprio Estado é a fonte pagadora dos rendimentos (retenção direta)?

A tal argumento, poder-se-ia opor o raciocínio de que a legislação exige o imposto da fonte mesmo quando esta deixa de reter o imposto.

Efetivamente, se a fonte não efetua a retenção, ainda assim ela está sujeita a recolher o montante aos cofres públicos. Nesse caso, o valor efetivamente pago ao beneficiário do rendimento é considerado montante líquido, de modo que sobre ele é calculado o imposto. Por exemplo: se a

113 Cf. MACHADO, Brandão. Op. cit. (nota 98), p. 293.

fonte devia o valor de 100, com uma retenção de 25%, deveria ter entregue ao beneficiário 75; se, por engano, são entregues os 100 ao beneficiário, então esse montante é considerado o valor líquido do imposto. Isso significa que a fonte deverá considerar que os 100 seriam 75% de um montante bruto. Por conta matemática, chega-se a 133 como base bruta, implicando o imposto de 25% dos 133, resultando o montante líquido de 100. Ou seja: o Fisco exigirá da fonte o recolhimento de 33 a título de imposto, mesmo que nenhum centavo tenha sido retido. Não seria essa a evidência de que a fonte não seria o efetivo sujeito passivo?

Na verdade, no primeiro momento, o sujeito passivo era o contribuinte e a fonte era mero agente retentor. Todavia, quando não efetua a retenção, a fonte assume, sim, o papel de sujeito passivo. Vale notar, entretanto, que a responsabilidade da fonte não surgiu em virtude do fato jurídico tributário, mas sim do fato de ela não ter efetuado a retenção. Tivesse ela feito a retenção, então o patrimônio atingido teria sido o do contribuinte. Houve, portanto, um segundo fato (a saber: a não retenção), que deslocou a sujeição passiva para a fonte. Nesse caso, a fonte passa, sim, a ser responsável, mas não substituta. Ela é vera responsável *stricto sensu*, nos mesmos moldes como será visto abaixo.

6.5 Sobre a responsabilidade *stricto sensu* (por transferência)

Ao lado do caso de substituição, o Código Tributário Nacional contempla outras hipóteses em que terceiros se revestem da condição de sujeito passivo, sem serem os contribuintes. Tem-se a responsabilidade *stricto sensu* (por transferência).

A sistematização do Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade por transferência, não foi feliz. Ele versa sobre três casos: (i) responsabilidade dos sucessores (seção II, artigos 129 a 133); (ii) responsabilidade de terceiros (seção III, artigos 134 e 135); e (iii) responsabilidade por infrações (seção IV, artigos 136 a 138). No entanto, logo se verá que a classificação não é exata, já que também os sucessores são “terceiros” em relação ao fato jurídico tributário e muitas vezes haverá terceiros que responderão pelo “crédito tributário”, ali incluindo as penalidades por infrações. Não obstante, vale transcrever a tentativa de sistematização efetuada por Daniel Monteiro Peixoto, útil para a compreensão da matéria:

- ▶ dentro de “responsabilidade dos sucessores” estão os preceitos que estabelecem o dever de responder pelo crédito por parte daqueles que assumiram a posição de titulares de riqueza que, sob a titularidade do sucedido, deu origem a determinado fato gerador (o sucessor é um terceiro, chamado à responsabilização em razão de um dos fatores que fizeram nascer o seu dever, como o recebimento de herança, a compra de uma empresa etc.);
- ▶ sob o rótulo “responsabilidade de terceiros” estão agregadas várias hipóteses de responsabilização, como a do inventariante pelos tributos devidos pelo espólio; do síndico pelos tributos devidos pela massa falida, dos diretores pelos tributos devidos pela pessoa jurídica, dentre outras, em que a imputação do dever ao terceiro decorre de ter praticado fato ilícito, sempre. Todavia, a preocupação do CTN, neste ponto, não foi ressaltar a ilicitude (apesar de pressuposta), mas o fato de que certas pessoas poderão ser responsabilizadas a despeito da sua exterioridade em relação a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.