

O SUBSTITUTO LEGAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO

ANTÔNIO DE OLIVEIRA LEITE*

1. Minha opinião. 2. Caracterização das três figuras: contribuinte, substituto e responsável. 3. Distinção entre contribuinte e substituto. 4. Distinção entre substituto e responsável. 5. Confusão entre substituto e responsável. 6. Necessidade de substituto. 7. O exemplo das sociedades anônimas. 8. Nem sempre é possível a repercussão jurídica. 9. Conceito e efeitos da solidariedade tributária. 10. Outro contribuinte: o sujeito passivo, alterativo ou paralelo. 11. O primeiro responsável: o fiador. 12. Traço distintivo ou responsável: posterior contribuinte. Outros responsáveis: os sucessores. 13. Conclusão: necessidade de inclusão de uma nova alínea, e de aditamento em outra alínea, ambas do parágrafo único do art. 121, do CTN.

1. Em julho de 1972, quando dei ao público a minha obra sobre direito tributário intitulada *Impostos no Brasil*, ao estudar a figura do contribuinte, de um lado, e a do substituto legal do contribuinte, de outro, nos diversos impostos que integram o nosso vigente sistema tributário brasileiro, fiz sentir que o elaborador de nosso Código Tributário Nacional, que vige há quase 10 anos, não se havia saído bem ao classificar a figura do contribuinte, em geral, em direito tributário.

À pessoa de cuja renda ou capital o fato gerador constitui fato-signo pressuntivo, na nomenclatura de Becker, eu chamei então de *natural contribuinte*, isto é, a pessoa que, na vida real, é, em realidade, o contribuinte do imposto, a qual, geralmente, mas nem sempre, é erigida pelo legislador em *original*

* Professor na Faculdade de Direito, em Niterói.

contribuinte, ou simplesmente contribuinte, na nomenclatura do Código, vale dizer, o sujeito passivo da obrigação tributária principal.

O Código assim classificou os diversos contribuintes de imposto, em seu art. 121, parágrafo único, alíneas ou itens I e II:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I — contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

II — responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

Com vistas ao contribuinte, na nomenclatura do Código, frisei a ausência injustificada da pessoa do “substituto legal do contribuinte”, que pensam alguns, um grande número aliás, está incluída na classe do “responsável”, o que representa, conforme se verá através da leitura deste trabalho, grave erro que precisa ser corrigido o mais breve possível.

E afirmei mais. Que, dentre os impostos federais de nosso atual sistema tributário, a legislação que havia contemplado as três figuras — o natural contribuinte de um lado, o substituto legal de outro, e o responsável legal ainda de outro lado — é o RIPI, isto é, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Ao fazer tal argumento (p. 320 de *Impostos no Brasil*, nº 261-A), a ligeiro comentário de Aliomar Baleeiro, em sua obra *Direito tributário brasileiro* (4ª ed. Rev. Forense, 1971), onde ele registra duas características que podem servir de elementos distintivos: a substituição, de um lado, e a colateralidade, de outro, que qualificarão, respectivamente, o substituto e o responsável colateral. Alude ele à posição, substituição e responsabilidade colateral, e não propriamente aos que ocupam, por força de lei, essa posição, no caso, o substituto e o responsável colateral; mas isso evidentemente não pode influir na apreciação do assunto.

Nessa obra, Baleeiro é comentador e intérprete do Código — uma lei de hierarquia superior à da lei ordinária tributária —, mas já que o próprio Código ingressou na tarefa de classificação do contribuinte, em geral, e andou acertado, seria adequado o professor de ciência das finanças e de direito tributário ter penetrado mais a fundo na análise da questão. Em face disso, disse eu, na minha obra já citada:

“Não basta, pois, registrar as duas expressões, ou as duas figuras. É necessário, para evitar confusão, deixar esclarecido se se trata de dois nomes de

uma mesma categoria jurídica, hipótese em que estaríamos colocados diante de um problema de terminologia jurídica, para indagar qual dos dois exprimiria melhor o fato ou a figura a que se refere, ou se, ao contrário, cada uma delas tem um significado diferente da outra, precisando então apontar os interessados essa diferença. O que estamos afirmando revela, de um lado, que o ensinamento de Alfredo Augusto Becker, em sua valiosa obra *Teoria geral do direito tributário*, proferido no ano de 1963, é muito mais avançado do que o ensinamento de Baleeiro, proferido cinco anos depois, em 1968, o qual se limita ao registro das duas expressões ou categorias, sem ministrar esclarecimentos sobre o sentido de cada uma.

Mas, revela também, de outro lado, que o ensinamento de Becker, que antecedeu cerca de cinco anos o de Baleeiro, merece aceitação e é inteiramente procedente, isso porque a figura do substituto legal exclui a da responsabilidade colateral, de maneira que o elaborador da lei tributária se refere a uma ou a outra dessas figuras, e nunca às duas de uma só vez. Com efeito, na categoria do substituto legal, não há em absoluto responsabilidade colateral, isso porque o substituto legal é posto no pólo negativo da relação jurídica tributária, em substituição ao contribuinte natural, o normal sujeito passivo, nessa relação. Mas a relação não comporta, em absoluto, duas pessoas ocupando um só e mesmo pólo negativo: quem o ocupa é o contribuinte natural, ou o substituto legal.

Bem ao contrário, na figura ou categoria jurídica do responsável legal existe *sempre* a responsabilidade colateral, no sentido de que o contribuinte de direito (figura que abrange não só o natural contribuinte, mas também o substituto legal) *não pagou* o imposto devido, *no tempo*, por qualquer motivo, constatada na prática a efetivação dessa condição, a responsabilidade *se transfere*, através de fiança, para o responsável legal. Há então, não substituição, mas sim responsabilidade colateral.”

Neste trabalho, estou confirmando minha opinião de 1972.

2. Quando se estudam ambas as figuras ou categorias mencionadas no Código — contribuinte, de um lado, e responsável, de outro — constata-se que a *alternatividade* é uma das características, sem dúvida, que pode e deve servir de elemento distintivo, entre as várias figuras contempladas nessa designação genérica.

Assim, ao estudar o contribuinte, que chamo de natural contribuinte, e que Becker denomina “a pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência constitui “fato-signo presuntivo”, aponta na mente do elaborador da lei tribu-

tária, não raras vezes, a figura paralela do substituto. Promulgada a lei, no entanto, um só deles ocupará o pólo negativo da relação jurídica tributária, como já se viu, e, portanto, essa alternatividade que ocorreu na fase pré-jurídica desaparece do mundo jurídico, salvo para servir de argumentação à tarefa posterior de interpretação da lei tributária.

Em outras figuras, no entanto, a alternatividade é prevista expressamente no próprio texto da lei tributária, cabendo ao Estado o direito de escolher, entre os diversos sujeitos passivos que nela estão expressamente mencionados, quais estão sendo eleitos como obrigados ao pagamento do tributo, ou seja, como sujeitos passivos da obrigação tributária principal.

Na figura do substituto tributário, conforme se verá a seguir, existe uma só e única pessoa, um *original contribuinte* de direito, colocado na fase pré-jurídica, pelo elaborador da lei tributária, em substituição ao natural contribuinte, de maneira que, promulgada a lei, o natural contribuinte foge do campo de interpretação. Ao passo que, no responsável colateral, ou na colateralidade, existem duas figuras, e ambas aparecem no texto da lei tributária — mas de tal maneira que o primeiro responsável, o original responsável pelo pagamento do imposto é o contribuinte nela mencionado, que poderá ser o natural contribuinte ou o seu substituto legal. Por isso, Becker esclarece muito oportunamente (*Teoria geral do direito tributário*, ed. Saraiva, São Paulo, 1963, p. 509), estabelecendo ao mesmo tempo a distinção entre substituto e responsável legais:

“Não existe responsabilidade legal tributária, no caso em que o Estado pode exigir o tributo *somente de uma pessoa*. Nestes casos, não existe a figura do responsável legal tributário *como figura específica* (o grifo é meu), que seria diferente do substituto legal tributário. Em todos esses casos, a denominação é errônea, porque na realidade científico-jurídica a pessoa vinculada ao Estado é *tipicamente um substituto legal tributário*.”

3. Em trabalho de minha autoria, intitulado “O substituto e o responsável legal, no direito tributário”, publicado no *Jornal do Comércio*, em uma série de três artigos, nos dias 8, 10 e 11 de outubro de 1972 — três meses depois de lançada a lume a minha obra *Impostos no Brasil*, insisti na circunstância de o elaborador do Código não ter incluído, na enumeração contida no parágrafo único do art. 121, a figura do substituto tributário.

O natural contribuinte e o seu substituto são *obrigados diretos*, com vistas não só à obrigação tributária principal, mas também às obrigações tributárias acessórias, modernamente consideradas deveres administrativos do contri-

buinte perante o Estado, no concernente à cobrança e fiscalização do imposto. Cada um, por sua vez, e em determinado momento, ocupa o pólo negativo da relação jurídica tributária, principal ou acessória.

Já que a relação jurídica tem a ocupar ambos seus pólos, positivo e negativo, *sempre*, invariavelmente, pessoas, a alusão à relação pessoal, feita pelo elaborador do Código na alínea ou item I, do parágrafo único, do art. 121, pouco ou nenhum interesse apresenta para se estabelecer distinção, como conveniente, entre o natural contribuinte e o seu substituto. Importa, então, verificar, pesquisar qual deles se acha em relação direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (ou hipótese de incidência) e qual deles se encontra em relação *indireta* com essa situação.

A pessoa que está *sempre*, fatalmente, em relação direta com a situação que constitua o fato gerador, é denominada pelo Código de contribuinte, *tout court*, é o que eu designo de natural contribuinte, e Becker, em sua notável obra, já mencionada, denomina com inteiro rigor científico, de “pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência constitui fato-signo presuntivo”, sabido, de um lado, que o imposto sempre alcança a renda ou o capital, e, de outro, que a presunção é um dos processos mais comumente utilizados pelo legislador do direito, em geral.

Na maioria dos casos, o contribuinte, nomeado na alínea I, do parágrafo único do art. 121 do Código se confunde com o natural contribuinte. Mas nem sempre assim ocorre.

Disse eu, no artigo publicado no *Jornal do Comércio* do dia 8.10.72:

“Essa relação com a situação que constitua o respectivo fato gerador (parágrafo único do art. 121, I, do Código) pode no entanto ser objeto de cogitação, *antes da elaboração da lei tributária* (o grifo é meu), quando então será justificado considerar em relação pessoal e direta com essa situação o natural contribuinte, e, em relação indireta, qualquer outra pessoa, que não o natural contribuinte. Mas, uma vez eleito pelo elaborador da lei tributária como sujeito passivo da relação jurídica tributária, principal, um substituto do natural contribuinte, este, o substituto, passa a ser considerado, a partir de então, como a pessoa em relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.”

4. Assim como a figura do substituto legal pressupõe, na fase pré-jurídica, a do natural contribuinte, a figura do responsável pressupõe, na fase jurídica, a de um preliminar e original contribuinte, já antes mencionado na lei tributária. Fatos posteriores ao início de vigência da lei tributária fazem surgir, no cenário da vida real, um novo sujeito passivo da obrigação tributária,

um novo responsável pelo pagamento do imposto, necessariamente em *fase posterior* ao do início de vigência da lei tributária. Aqui existe *também alternatividade*, cabendo ao Estado, como sempre, indicar o novo responsável, sempre que acontecer, após o início de vigência da lei tributária, um fato que justifique ou recomende essa indicação. A alternatividade aparece, nessa hipótese, entre o definido sujeito passivo, e o *posterior e novo* responsável, ainda não conhecido notadamente no início da vigência da lei tributária (hipóteses previstas nos arts. 131, 132 e 133 do Código).

A figura do responsável é objeto de menção *sempre* após a preliminar menção do contribuinte.

Há que distinguir entre substituto — original contribuinte e responsável — obrigado ao pagamento do imposto em etapa posterior ao do início de vigência da lei tributária. É o maior pecado cometido pelo elaborador do Código, a malsinada fusão do substituto com o responsável. Somente quando o imposto de que se trata não vier a ser pago pelo contribuinte originalmente indicado na lei tributária, como tal, e a lei então indicar quem se torna responsável, por um ou outro motivo, por esse pagamento, estará configurada a categoria do responsável tributário.

5. É grande a variedade de figuras ou categorias que se inclui na classe do “responsável”, caracterizada, na alínea ou item II, do parágrafo único, do art. 121, do Código, como sujeito passivo da obrigação principal “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. Mas não é infinito. Enganam-se, além disso, os que julgam que o Código não terá feito alusão a todas elas.

Muito infeliz a expressão, ou condição, pior ainda, utilizada nessa caracterização ao emprego da cláusula “sua obrigação decorre de disposição expressa de lei”. Toda obrigação de direito, toda relação jurídica, que encerra em si a obrigação, só pode promanar do texto da lei, que é uma regra ou um conjunto de regras jurídicas. Os pólos dessa relação jurídica são sempre ocupados por *pessoas*, de sorte que tanto a obrigação do contribuinte (o natural contribuinte ou o seu substituto), quanto a do responsável, decorrem sempre de disposição expressa da lei tributária. Esse é, pois, um característico, que sendo *comum* ao contribuinte, *tout court*, e ao responsável, não deveria ter figurado no Código como elemento distintivo entre ambas as figuras.

Se a lógica assim o revela, é ela própria que indica, então, ser o único traço distintivo, entre uma e outra figura, a condição de *original contribuinte*, que não aparece na figura do responsável.

Disse eu, a respeito, no artigo publicado no *Jornal do Comércio* e ora confirmo: “Esse é o erro fundamental do Código; fundiu na figura do responsável, *tout court*, o substituto e o responsável legal.”

Tanto o Prof. Rubens Gomes de Sousa, um dos elaboradores do Código, em seu *Compêndio de legislação tributária* 1952, Rio, Eds. Financs., p. 67), quanto o Prof. Amílcar de Araújo Falcão, em sua obra *Introdução ao direito tributário* (ed. de 1964, p. 151), incorreram em lamentável equívoco, ao considerarem o substituto tributário não como um original contribuinte direto, como na realidade o é, mas sim como um contribuinte indireto; equívoco que Alfredo Augusto Becker atribui (p. 5 da mencionada obra) aos especialistas em ciência das finanças, quando decidem invadir o campo do direito tributário: “Confundem o momento de criação da lei tributária, com o momento de sua interpretação.”

Houve, sem dúvida, confusão entre o momento de elaboração da lei tributária (fase pré-jurídica) e o momento de sua interpretação (fase jurídica).

No momento de criação da lei, quem atua, quem opera é o legislador. A este cabe indicar como “contribuinte” o natural contribuinte, ou a pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência constitui fato-signo presuntivo. Mas, quando não o puder fazer, pelos motivos que serão indicados, escolherá como contribuinte um substituto de maneira que, na fase pré-jurídica, duas pessoas, nessa última hipótese, ocupam e preocupam a atenção do elaborador da lei: o natural contribuinte, que virá a ser posto de lado, por um ou outro motivo, com a conseqüente eleição de seu substituto, que passará a ser, a partir da redação definitiva da lei tributária, e de sua promulgação o contribuinte.

Esse equívoco em que incorreu o renomado professor paulista, um dos elaboradores do Código, a quem cabem sem dúvida os louros de sistematizador do direito tributário em nosso país — levou-o a conceituar ou a classificar como responsável tributário o substituto do natural contribuinte, o qual, já se viu, é autêntico contribuinte.

Tal confusão, muito comum, infelizmente, entre os estudiosos de direito tributário, não passou despercebida à acuidade de Becker, quando, na obra mencionada, à p. 503, esclarece:

“É possível distinguir entre *substituto* legal tributário e *responsável* legal tributário. Entretanto, na maior parte dos casos onde a doutrina julga ver um *responsável* legal tributário, existe o genuíno *substituto* legal tributário.

Não é temerário afirmar que a dificuldade de não poucos estudiosos de direito tributário, em aceitar ou caracterizar o substituto tributário, diferenciando-o não só do natural contribuinte (etapa pré-jurídica), mas também do

responsável (etapa jurídica), é que vem contribuindo para a confusão reinante nessa matéria, que precisa por isso mesmo ser bem disciplinada em nosso Código.

A responsabilidade por essa confusão, entre substituto e responsável tributário, não pode nem deve caber, no entanto, ao idôneo e competente intérprete da lei tributária, que, além de conhecer, como é conveniente, as três figuras que integram o elenco do sujeito passivo da obrigação tributária principal, leva mais longe a sua assimilação, transmitindo-a a outros.

6. Estabelecendo confronto entre o natural contribuinte e o seu substituto, ensina Becker, à p. 504 da referida obra:

“O sujeito passivo da relação jurídica tributária, normalmente, deveria ser aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo. *Entretanto, freqüentemente* (o grifo é meu) *colocar esta pessoa no pólo negativo da relação jurídica é impraticável*, ou simplesmente criará maiores ou menores dificuldades para o nascimento, vida e extensão destas relações. Por isto, nestas oportunidades, o legislador como solução emprega uma *outra pessoa* em lugar daquela, e toda a vez que utiliza esta outra pessoa cria o substituto legal tributário.”

E acrescenta:

“A utilização pelo legislador do *indivíduo humano* como instrumento para atingir um objetivo que é estranho a este indivíduo humano, é procedimento normal e freqüente.”

A solução de erigir em sujeito passivo da obrigação principal, o natural contribuinte — disse eu em minha obra *Impostos no Brasil* (ed. Borsoi, Rio, 1972, p. 317) — está-se tornando impraticável “em número cada vez maior de casos, em virtude de causas e influências apontadas por Becker, na obra citada”.

Com efeito, à p. 501, afirma Becker:

“O extraordinário desenvolvimento econômico-social nos últimos cinquenta anos atingiu tal ritmo vertiginoso, que levou os historiadores à constatação do princípio da aceleração da história; a centripetação dos indivíduos ao redor dos centros urbanos formando massas enormes de indivíduos; a crescente multiplicidade de relações sócio-econômicas; a complexidade e a variedade cada vez maior de negócios são os principais fatores que estão tornando *impraticável* aquela solução do legislador, ...”

“Então — prossegui eu, à p. 317, na citada obra — o legislador tributário, sempre que não lhe for possível devido a essas causas ou influências, erigir como sujeito passivo da relação jurídica tributária, aquela pessoa de cuja

renda ou capital, a hipótese de incidência constitui fato-signo presuntivo, recorre a uma outra figura, que é o substituto legal.”

Afirmei no artigo citado publicado no *Jornal do Comércio*:

“Se situarmos esse procedimento do legislador tributário dentro de uma determinada época, poderemos afirmar, sempre em linguagem aproximada, que esse procedimento começou na segunda metade deste século, prossegue intensamente nos dias de hoje, e ganhará sempre e cada vez mais acentuada intensidade, de maneira a se transformar — estamos acompanhando a opinião de Becker — a regra geral em matéria de elaboração da lei tributária, o que realça a grande importância que assume a perfeita conceituação e delimitação da figura do substituto legal, de um lado, e do responsável legal, de outro, que o nosso Código, em má hora, fundiu em uma só categoria, a do responsável, *tout court*.”

Conforme já se viu, no item 3 deste trabalho, o substituto tributário não se acha em relação direta, mas sim indireta, com a situação que constitui o respectivo fato gerador. Exemplo: acionista de título ao portador nas sociedades anônimas. Pessoa em relação direta com o fato gerador: o acionista, o auferidor do dividendo desse tipo de ação. Pessoa em relação indireta com o fato gerador: a sociedade anônima. A primeira é o natural contribuinte, designado pelo Código como contribuinte. A segunda é o substituto do contribuinte, não enumerado pelo Código, no parágrafo único de seu art. 121.

7. Prossiga-se com o mesmo exemplo dos acionistas ao portador de sociedades anônimas de capital aberto, que existem, em cada uma delas, as centenas, senão aos milhares, nas grandes empresas, e sinta-se então a necessidade em que se encontra o legislador da lei tributária de substituir essas “pessoas de cuja renda ou capital a hipótese de incidência constitui fato-signo presuntivo”, esses naturais contribuintes, pela própria sociedade anônima, a qual a lei incumbe da tarefa de cobrar e fiscalizar qualquer imposto, no caso em foco o imposto de renda, que é retido pela sociedade anônima, descontado do natural contribuinte, e afinal recolhido aos cofres públicos da Nação.

Quando o vigente Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 58 400, de 10 de maio de 1966) alude ao recolhimento, à retenção e ao desconto do imposto de renda, devido pelas ações ao portador, das sociedades anônimas de capital aberto, por exemplo, está na realidade instituindo duas regras jurídicas.

A regra que ordena o recolhimento desse imposto é de natureza tributária, figurando como elementos da respectiva obrigação tributária ou relação jurí-

dica tributária: o Estado, a União, sujeito ativo; a fonte pagadora desse tipo de rendimento, vale dizer, a sociedade anônima de capital aberto, em nosso exemplo, é o substituto legal do natural contribuinte, é o sujeito passivo; e o fato gerador é a distribuição desse tipo de rendimento, dividendos de ações ao portador. Trata-se de relação jurídica de direito público. A única entidade ou pessoa responsável pelo pagamento do correspondente tipo de imposto de renda é a sociedade anônima de capital aberto. Mais ninguém tem responsabilidade de pagamento perante o Estado, a União.

A regra que disciplina e regula o exercício do direito de regresso, que o substituto legal (sociedade anônima de capital aberto) tem contra o substituído, o auferidor da renda, o natural contribuinte, é regra jurídica de direito privado e de natureza civil, de feição semelhante às que criam ou restringem direitos de crédito, neste último. Elementos integrantes dessa relação jurídica de direito privado: sujeito ativo ou credor, o substituto legal, antes sujeito passivo, na relação jurídica tributária perante o Estado; sujeito passivo, o auferidor do rendimento, o substituído, que não figurou como elemento integrante da obrigação tributária anterior; e fato gerador, a própria prestação de soma equivalente ao valor do imposto, concernente ao recolhimento desse tipo de imposto de renda, cujo pagamento foi efetuado perante a Fazenda Pública Federal, na anterior relação jurídico-tributária.

O substituído, então, o natural contribuinte, o auferidor desse tipo de rendimento, em virtude da presença dessa regra de direito privado, no texto do Regulamento do Imposto de Renda, fica obrigado a pagar, ou melhor, a indenizar ao substituto tributário uma importância equivalente ao valor do imposto devido pela sociedade anônima, e já pago por ela à União. Isso, na área do direito tributário, se concretiza através de regras que disciplinam a retenção, de um lado, e o desconto do imposto, de outro, este último pago antes pelo substituto legal — a sociedade anônima.

Com esse mecanismo, o Regulamento do Imposto de Renda vem há decênios disciplinando ambas as regras jurídicas: a de direito público, de natureza tributária, e a de direito privado, de natureza civil, creditícia.

No direito positivo hodierno, é comum, em um mesmo texto de lei (Regulamento do Imposto de Renda, no caso em foco), figurarem, a par de regras jurídicas de direito público, regras jurídicas de direito privado.

No vigente Regulamento do Imposto de Renda, essas duas regras jurídicas figuram nos seguintes dispositivos legais:

a) regra disciplinadora da relação jurídica tributária, de direito público, pois:

“Art. 420. O pagamento ou recolhimento do imposto será feito à repartição ou agência arrecadadora do domicílio fiscal do contribuinte ou responsável.”

b) regra disciplinadora da relação jurídica de direito regressivo, a ser exercido pelo substituto contra o substituído, vale dizer, relação jurídica de direito privado, civil, da mesma natureza do direito de crédito (dois dispositivos legais):

“Art. 309. Compete à fonte reter o imposto de que trata o Título I deste Livro (“casos especiais de arrecadação nas fontes pagadoras”) quando pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento.

Art. 301. Estão sujeitos ao desconto do imposto na fonte:

2º — à razão de 15% (quinze por cento) ressalvado o disposto no § 5º:

a) os dividendos de ações ao portador . . .”

8. Com vistas ao substituto, nem sempre é possível, todavia, a repercussão jurídica. Há substitutos tributários, que pagam o imposto, sem que lhe seja possível exigir, após o pagamento, sua recuperação de outrem. Exemplo: o arrematante da mercadoria nacional, sujeita ao IPI, aqui fabricada, mas cujo fabricante a abandona e foge sem ter pago o imposto devido, e sem ter deixado qualquer indício capaz de levar o Fisco a identificá-lo ou localizá-lo. A mercadoria vem a ser leiloada e arrematada por alguém, que é o substituto tributário do natural contribuinte (fabricante que fugiu). Em tal hipótese, a lei tributária não prevê, e nem o poderia, a repercussão jurídica, porque não será possível ao Fisco alcançar e muito menos identificar o natural contribuinte, o fabricante da mercadoria.

Isso importa em afirmar que, em certos casos, nem sempre o direito regressivo beneficia o substituto legal. Se assim ocorre, em verdade, como falar em débito ou obrigação alheia, em tal hipótese?

Por isso mesmo, Becker afirma, com inteira procedência, que a repercussão jurídica *não é elemento indispensável* à configuração ou caracterização do substituto legal tributário. Importa em dizer, o direito de reembolso ou a retenção do imposto na fonte, que são as duas modalidades em que se desdobra a repercussão jurídica, não são elementos necessários à configuração do substituto tributário, muito embora nela figurem, em não raros casos, como no exemplo que acaba de ser examinado, quanto a esta última, das sociedades anônimas de capital aberto.

9. Isto posto, passo a fazer alusão, sempre em linhas gerais, e sempre com o intuito de destacar entre contribuinte e substituto, e entre substituto e responsável, o caso da solidariedade tributária, disciplinado no Código nos arts.

124, alíneas ou itens I e II, e seu parágrafo único; e 125, alíneas ou itens I, II e III, todos integrantes da Seção, II do capítulo IV, intitulado “sujeito passivo”.

No art. 124 o Código acompanha a conceituação de obrigação solidária, passiva (alínea I), contida em nosso direito privado. O Código Tributário inclinou-se no sentido de dar à solidariedade tributária o mesmo caráter da fiança comercial, uma vez que a regra jurídica contida no parágrafo único de seu art. 124 esclarece que a solidariedade “não comporta benefício de ordem”, ao contrário do que ocorre em nosso Código Civil. O Fisco quer se garantir com segurança.

No art. 125, o Código menciona os efeitos da solidariedade tributária (alíneas ou itens I, II e III) muito fáceis de compreender.

Na solidariedade tributária é o Estado quem escolhe, dentre os possíveis devedores solidários, qual deve ser eleito original contribuinte.

Estudado sob o ângulo estritamente jurídico, o mecanismo de atuação das regras jurídicas que instituem a solidariedade tributária, e esclarecendo que também ocorre substituição nessa hipótese, Becker, à p. 510, de sua obra mencionada, assim se exprime:

“Aqui existe uma única e mesma hipótese de incidência servindo à estrutura lógica de *duas* regras jurídicas tributárias. A realização desta hipótese de incidência provoca a incidência simultânea destas duas regras jurídicas tributárias com a conseqüente irradiação de *duas* relações jurídicas tributárias de existência independente, porém simultânea. Uma relação jurídica tributária tem como sujeito passivo o vendedor do imóvel (o exemplo é de imposto de transmissão, com solidariedade passiva entre o vendedor do imóvel e o tabelião, que efetiva a escritura). A outra relação jurídica tributária, tem como sujeito passivo o tabelião, na condição de um *genuíno substituto legal tributário* (o grifo é meu).

No exemplo em exame, a lei outorgou ao Estado a possibilidade de escolher qualquer uma destas duas relações jurídicas tributárias simultaneamente existentes. Escolhendo uma e obtendo a satisfação da prestação jurídico-tributária desta que escolheu, *ipso facto, extingue-se a outra*. Mais precisamente, aqui existem não apenas duas, mas *três* regras jurídicas.

a) a primeira regra jurídica cria uma relação jurídica tributária, em cujo pólo negativo figura o vendedor na posição de sujeito passivo;

b) a segunda regra jurídica cria uma segunda relação jurídica, em cujo pólo negativo figura o tabelião na posição de sujeito passivo da *espécie* substituto legal tributário.

Estas duas regras jurídicas têm a mesma e única hipótese de incidência a transmissão do direito real de propriedade.

Além disso, existe uma *terceira* regra jurídica cuja hipótese de incidência é precisamente o fato jurídico consistente na satisfação da prestação jurídica de qualquer uma daquelas duas relações jurídico-tributárias. Uma vez realizada a hipótese de incidência desta terceira regra jurídico-tributária, o seu efeito jurídico é (não a criação de uma terceira relação jurídica) precisamente a *extinção* da relação jurídica remanescente, pois a outra extinguiu-se pela satisfação da prestação jurídico-tributária. Recorde-se que o efeito jurídico da regra jurídica não é exclusivamente a criação de relações jurídicas, mas também poderá ser a extinção de uma relação jurídica preexistente.”

A solidariedade tributária, assim, inclui em si não só a figura do contribuinte, uma vez que escolhendo uma dentre as pessoas solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto, erigiu-a em sujeito passivo da obrigação tributária, e as outras, em potencial substituto desse contribuinte. Daí se deduz, com absoluta segurança, que o devedor solidário tributário estará colocado ou na posição de contribuinte, *tout court* (alínea I, do parágrafo único do art. 121, do Código), ou na posição de substituto do contribuinte. Há, então, substituição, e não colateralidade.

10. Enquanto o art. 124 do Código conceitua a solidariedade passiva tributária, e o art. 125 indica os efeitos jurídicos dela conseqüentes, o art. 134 enumera quais as pessoas que poderão figurar, na lei tributária, expressamente como devedores solidários, um face ao outro, ou mesmo uns face aos outros. Esta é uma regra jurídica, de mecanismo de atuação idêntico ao já aludido no item anterior deste trabalho, a qual se endereça predominantemente ao elaborador da lei tributária, muito embora no Código apareça com redação imperativa “responder solidariamente”, motivo por que não será lícito afirmar que esse dispositivo legal não seja auto-executável. Está assim redigido, em seu cabeço, o art. 134 do Código:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.”

Já se disse que na solidariedade tributária existe, de um lado, o natural contribuinte, o contribuinte na nomenclatura do Código; de outro, o substituto do contribuinte. Na enumeração contida nas alíneas ou itens do art. 134, consta, em primeiro lugar, o filho menor (contribuinte) ou o pai (substituto); vem depois, o tutelado (contribuinte) ou o tutor (substituto); e assim por diante. Trata-se, pois, de caso de substituição, e não de responsável.

A única diferença entre a hipótese prevista no art. 134, com vistas à definição de substituto tributário, que estou propondo incluir em seu texto, é que nessa última categoria, uma vez escolhido pelo legislador da lei tributária, o substituto, o natural contribuinte desaparece do cenário do mundo jurídico tributário, ao passo que na hipótese do art. 134 ambos, contribuinte e seu substituto, figuram no texto da lei tributária.

Na hipótese do art. 134, não surge, após o início de vigência da lei tributária, um novo responsável pelo pagamento do imposto. Não há, pois, colateralidade. Pode ou não haver substituição do contribuinte. Após o início de vigência da lei tributária é que surgirá a causa ou motivo de impossibilidade de pagamento da parte do original contribuinte, um dos devedores solidários, motivo por que o outro, já designado na própria lei tributária, será fatalmente, o seu substituto. O Fisco está assim garantido pelo próprio texto do Código, que poderá ser repetido no texto da lei tributária.

Como falar em débito ou obrigação alheia, no caso do *sujeito alternativo ou paralelo*, previsto no art. 134 do Código?

11. Dou um passo adiante. Num trecho do parecer do Prof. Gomes de Sousa, emitido ao estudar o sujeito passivo das taxas, e publicado na *Revista de Direito Público* (São Paulo, 3º trim. 1971), o professor paulista assim se exprime, ao sintetizar as diversas figuras que foram englobadas, em nosso Código, sob a denominação de “responsável” (alínea II, parágrafo único do art. 121):

“Resumindo, na sistemática do CTN, responsável tanto é o devedor solidário, como o sucessor do devedor, como o obrigado a suprir o inadimplemento do devedor, como, finalmente, aquele a quem a lei já designa como devedor de obrigação ainda *in fieri*.

Aquele a quem a lei já designa como devedor de obrigação ainda *in fieri* é o substituto do contribuinte, já examinado, e que precisa ser contemplado no texto do Código, conforme estou propondo neste trabalho.

O “devedor solidário”, conforme se acabou de ver, é também contribuinte, ou substituto de contribuinte, motivo por que não pode ser tido como “responsável”.

O obrigado a suprir o inadimplemento do “devedor”, sem dúvida, responsável, em virtude de ser “posterior contribuinte”, é que passa a ser objeto de minha apreciação agora — cabendo aditar por oportuno que o sucessor do devedor, objeto de estudo a seguir é também responsável.

Isto posto, é conveniente distinguir entre o substituto, já examinado, e o fiador em direito tributário, uma das espécies em que se desdobra o gênero

“responsável”, e assim definido no art. 126 do Código: “Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à 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.”

Duas interpretações são então possíveis. Se se admite que o fiador expressamente mencionado na lei tributária — e o elenco de nossa legislação tributária, força é convir, vem suprimindo há vários anos, a figura do fiador, em direito tributário, expressamente mencionado no texto da regra jurídica criadora do imposto como fiador — motivo por que a idéia que alimentei há tempos atrás, de incluir em parágrafo único do art. 126 do Código, a conceituação de fiador em direito tributário, não a mantenho mais — é o *eventual* pagador da obrigação principal, vale dizer, só estará obrigado a cumpri-la, se dentro do prazo legal o contribuinte não o fizer. Tem-se de admitir que a obrigação tributária é uma só, apesar de duas regras jurídicas com uma só hipótese de incidência, perante ambas as figuras.

Essa interpretação, que coloca o fiador na posição de responsável, e não de contribuinte, é a que se concilia com o texto do Código, isso porque, ao enunciar ele as diversas modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156), não mencionou a extinção mediante cumprimento de obrigação fiduciária. O fiador é então um eventual sujeito passivo da obrigação principal. Existe, então, de acordo com essa interpretação, responsabilidade colateral, e não substituição. Responsabilidade *in potentia*, até o momento do vencimento da obrigação, e *in actu*, a partir desse momento. Será lícito falar em débito ou obrigação alheia.

A outra interpretação é a que considera o fiador, como obrigado a cumprir não uma obrigação tributária perante o Estado, mas a indenizá-lo, na qualidade de fiador de uma quantia equivalente ao montante do imposto não pago, no prazo, pelo original contribuinte. Seria lícito então falar em obrigação ou débito próprio do fiador, e não do original contribuinte. Essa interpretação não se concilia com o Código.

A origem dessa confusão, a meu ver, reside na indistinção entre o fiador de direito tributário, expressamente designado como tal na lei (débito tributário ainda por constituir), e fiador, perante a Fazenda Pública, na fase de cobrança de tributo já devido (débito tributário já constituído).

O § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 822, de 9 de setembro de 1969, que cogita de fiança dada em garantia de débito já constituído e em fase de cobran-

ça — dispositivo legal esse que tem caráter normativo, motivo por que terá de ser então obedecido pelas legislações estaduais e municipais — aboliu essa fiança; provavelmente porque outras facilidades vêm sendo outorgadas ao contribuinte devedor, entre elas notadamente, o pagamento do débito em prestações.

Duas regras jurídicas existem no caso de fiador, em direito tributário, expressamente mencionado na lei, com vistas à obrigação principal, muito embora possam ambas aparecer em um único dispositivo legal. Até o prazo de vencimento da obrigação principal, o sujeito passivo é o contribuinte nomeado na lei tributária, e o fato gerador dessa regra é o pagamento da obrigação principal. Não sendo pago o imposto no prazo legal, há mudança do primitivo sujeito passivo, que passa a ser o fiador — uma das espécies do gênero “responsável” — permanecendo os mesmos nos demais termos da obrigação tributária: sujeito ativo, o Estado, e fato gerador, a obrigação principal de pagar o tributo.

12. Voltem-se, agora, para a responsabilidade dos sucessores em geral, esclarecendo que, no art. 129 do Código, dispõe ele para poder abranger todas as hipóteses possíveis de ocorrência na prática: “O disposto nesta seção aplica-se por igual aos créditos tributáveis definitivamente constituídos, ou em curso de constituição, a data dos atos nela referidos, e aos constituídos anteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.”

O traço distintivo, a característica marcante do responsável é, sem dúvida, a sua condição de posterior (e não original) contribuinte, ainda desconhecido. Fácil é de compreender, no momento de promulgação da lei tributária, que menciona apenas o original contribuinte, prevendo a hipótese de ser ele sucedido, pelo responsável, sem que, no momento da sucessão, tenham sido pagos ainda alguns impostos devidos pelo original contribuinte, transferindo-se assim a obrigação tributária desse último, para o novo responsável.

Isto explicado, farei ligeira alusão a cada um dos casos de sucessão enumerados no Código, que constituem autênticos casos de configuração de colateralidade, da categoria de responsável tributário.

O art. 131 do Código começa em sua alínea I, tratando dos casos em que o proprietário de bens passa a vendê-los ou remi-los. Claro que esse proprietário é o inicial contribuinte expressamente indicado na lei tributária. Mas a venda ou a remissão desses bens passa a preocupar o legislador, com vistas aos débitos fiscais desses bens, antes de ter ocorrido a venda ou a remissão,

que, se ainda não foram pagos, determinarão a transferência da responsabilidade do pagamento dos tributos acaso devidos, ao adquirente ou remetente dos bens. Nas hipóteses previstas nas alíneas II e III, do mesmo art. 131, o inicial contribuinte, expressamente indicado na lei tributária (natural contribuinte ou seu substituto), falecendo a lei indica o seu sucessor, o cônjuge meeiro, que se torna assim responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus*, até a data da partilha ou adjudicação; e, caso o falecido tenha sido comerciante, também o espólio dos tributos devidos pelo *de cujus*, nessa qualidade de comerciante, até a data da abertura da sucessão. Nessas duas hipóteses, por motivo da morte do inicial contribuinte de direito, apresenta-se ao Fisco uma situação configurada em nosso direito privado como “de sucessão”.

No art. 132, o inicial contribuinte, mencionado na lei tributária, é a pessoa física ou jurídica, surgindo já após o início de vigência da lei, fusão, transformação ou incorporação de uma empresa a outra, ou de algumas empresas a outras, que passa a ser então o responsável pelo pagamento dos tributos devidos e ainda não pagos, pelas empresas fusionadas, transformadas ou incorporadas, antes de se concretizar essa fusão, transformação ou incorporação. Fácil é compreender que, após a fusão, transformação ou incorporação, o contribuinte é a empresa fusionada, transformada ou incorporada, ou seja, fruto de incorporação de outras.

O parágrafo único do art. 132 alude à extinção de empresas, as mencionadas expressamente como contribuintes, no texto da lei, nos casos em que a continuação da atividade industrial, comercial ou profissional venha a ser exercida por um único sócio remanescente; ou então pelo espólio desse sócio, que venha a falecer, ou então venha a ser continuada sob outra razão social, ou sob firma individual. Todas estas últimas, a firma individual, a nova razão social, o espólio do falecido sócio remanescente, ou o próprio sócio remanescente, passam a ser os responsáveis pelo pagamento dos impostos devidos pelas empresas extintas, antes de se concretizar a extinção, se ainda não pagos, com conseqüente e imediata renovação da atividade pelas novas entidades.

Finalmente, o art. 133 do Código trata da seguinte hipótese: ao entrar em vigor a lei tributária, o fundo de comércio, ou o estabelecimento comercial, industrial ou profissional estarão funcionando, sendo, portanto, obrigados ao pagamento dos tributos exigidos por lei. Mas, como fato ocorrido após o início da vigência dessa lei, surge a aquisição, por qualquer título, desse fundo de comércio ou desse estabelecimento sem que os tributos devidos por esses últimos, até a data da aquisição, estejam pagos. A pessoa natural ou jurídica,

adquirente do fundo de comércio ou do estabelecimento, passa a ser o novo responsável pelo pagamento desses tributos, cujos débitos estejam ainda em fase de constituição ou já constituídos, ainda não solvidos, nas condições enunciadas nas alíneas I e II, cuja redação me abstenho de comentar aqui por não manter nenhuma vinculação com o objetivo deste trabalho, que trata sobre o substituto tributário, com esclarecimentos a respeito dos pontos em que este possa vir a ser confundido com o responsável tributário.

Em todos esses casos de responsável tributário, não ocorre substituição, mas sim, colateralidade, isto é, responsabilidade colateral.

13. À vista de todo o exposto, poderia alguém argüir que o substituto está incluído, no texto do Código, na classe do “contribuinte” *tout court* (alínea I, do parágrafo único do art. 121), e não do “responsável” (alínea II, do parágrafo único do art. 121). Esse argumento não colhe, pela simples razão de que o substituto nunca se acha em relação direta com a situação que constitua o fato gerador.

Daí surge a conseqüência fatal de que o “substituto” tem de cair, com vistas à classificação estabelecida pelo nosso Código, na classe do “responsável”, conforme confessou um de seus elaboradores, o Prof. Gomes de Sousa. Mas isso, adito eu, é também absurdo, inadmissível, em virtude de a única condição efetivamente diferenciadora estabelecida pelo Código, ao caracterizar a figura do “responsável”, com o intuito de bem distingui-la do contribuinte originalmente mencionado, não cabe na hipótese, uma vez que o substituto é efetivamente contribuinte, não atendendo assim a essa única condição (alínea II, parágrafo único do art. 121): “sem revestir a condição de contribuinte”.

Ressalta daí a necessidade de incluir, na enumeração estabelecida pelo Código, uma categoria de contribuinte — a do substituto — que é a pessoa escolhida pelo legislador, em fase pré-jurídica, para contribuinte, mas que se acha em relação indireta com a situação que constitua o fato gerador; condição essa que a extrema do contribuinte, *tout court* (alínea I, do parágrafo único do art. 121), sempre que, por qualquer motivo, seja contra-indicada a pessoa que está em relação direta com essa situação. Deve-se manter as outras duas figuras ou categorias, já enumeradas no Código, do que resultaria (alínea I, parágrafo único do art. 121) a conceituação ou definição do contribuinte *tout court*; na alínea II, a conceituação ou definição do substituto; e na alínea III, que substituiria a atual alínea II, a definição do responsável. Essa última categoria, sendo gênero que comporta várias espécies, conforme já se explicou, precisa incluir — excluída a condição de “por disposição

expressa de lei”, pleonástica e totalmente dispensável — mais uma condição, a de que se trata de responsável pelo pagamento do imposto, em fase posterior ao início de vigência da lei tributária, condição essa que constitui insofismavelmente o traço genérico, distintivo do substituto, assim como este se diferencia do contribuinte *tout court*, em virtude da relação indireta com a situação que constitui o fato gerador do tributo.

Não se me afigura elemento distintivo utilizável, pelas razões já expostas (itens 9, 10 e 12 deste trabalho), para a obrigação ou débito próprio, de um lado e a obrigação ou débito alheio, de outro.

À vista de todo o exposto, proponho nova redação ao parágrafo único do art. 121, do Código Tributário Nacional, que passaria a ter — incluindo a conceituação do substituto como indispensável, e aditando à figura do responsável, para evitar qualquer equívoco com a do substituto — a cláusula: “Assuma, após o início de vigência da lei tributária, posição que a torne sujeito passivo da anterior obrigação”, sem tocar assim na redação do art. 121, de seu parágrafo único, nem, por último, de sua alínea I, a ter a seguinte redação:

“Art. 121. (Como figura no texto do Código.)

I. (Como figura no texto do Código.)

II. Substituto, quando, sendo contribuinte, é pessoa diferente da que se acha em relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

III. Responsável, quando, sem revestir a condição de original contribuinte, assuma, após o início de vigência da lei tributária, posição que o torne sujeito passivo de anterior obrigação tributária.”