

## 9.4 Responsabilidade Tributária

Já dissemos anteriormente que o instituto da responsabilidade tributária foi criado com o objetivo de promover uma praticidade fiscal e ampliar o rol de devedores, de modo a garantir maior satisfação do crédito. Por esse motivo,

a responsabilidade tributária decorre exclusivamente da lei. Nesse sentido, temos como regra o **sujeito passivo direto**, considerado aquele que efetivamente praticou o fato gerador, ou seja, o contribuinte. Por outro lado, temos o **sujeito passivo indireto**, que é uma terceira pessoa, que não o contribuinte direto, chamada de responsável tributário. Destaque-se que, como a responsabilidade é uma situação excepcional, somente a lei poderá atribuir à terceira pessoa a responsabilidade pelo pagamento do tributo. Por isso, o art. 123 do CTN prevê que as convenções particulares que alteram a definição de sujeito passivo não podem ser opostas contra o Fisco. A exigência de lei para atribuir responsabilidade tributária decorre do art. 128, do mesmo Código, *in verbis*:

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

A expressão “responsabilidade” tem origem latina, do verbo *respondere*, que tem o sentido de que alguém se constituiu garantidor de algo. Frise-se que a responsabilidade decorre expressamente da lei, vinculando uma terceira pessoa por ato praticado no momento do nascimento da obrigação, no caso o fato gerador e por fato posterior ela assume as obrigações principais, integrais e subsidiariamente. Podemos dividir a responsabilidade tributária em dois grupos:<sup>8</sup> o primeiro, por substituição, que ocorre quando a obrigação tributária já nasce atribuindo seu pagamento ao responsável, e não ao contribuinte. O segundo, por transferência, em que a posição do sujeito passivo na relação tributária não é ocupada pela mesma pessoa antes e depois da inadimplência da obrigação, ou seja, nasce com o contribuinte e a lei transfere a terceiro. A responsabilidade por transferência, por sua vez, se subdivide em: responsabilidade por imputação legal ou de terceiros (arts. 134 e 135 do CTN); responsabilidade por infração (arts. 136 a 138) e responsabilidade por sucessão (arts. 129 a 133).

<sup>8</sup> O CTN dispõe sobre a responsabilidade tributária em quatro seções: Seção I – Disposição Geral – art. 128; Seção II – Responsabilidade dos Sucessores – arts. 129 a 133; Seção III – Responsabilidade de Terceiros (ou por imputação legal) – arts. 134 e 135 e Seção IV – Responsabilidade por Infrações – arts. 136 a 138.

#### 9.4.1 Responsabilidade por Substituição

A substituição tributária não é regulada nem no CTN (salvo o artigo básico da responsabilidade, que é o art. 128) nem na Constituição. O único dispositivo constitucional que trata do tema é o art. 150, parágrafo 7º, pois caberá às leis de cada ente federativo estabelecer a substituição tributária relativamente aos tributos de sua competência. Por outro lado, embora a responsabilidade por transferência não tenha previsão constitucional, está regulada de forma mais abrangente no CTN.

Na modalidade de responsabilidade por substituição, a lei determina que o terceiro ocupe a posição de contribuinte desde a ocorrência do fato gerador e, por isso, ele é chamado de substituto tributário ou contribuinte substituto. Quando ocorre o fato gerador, e conseqüentemente nasce a obrigação tributária, surge o dever de pagar tributo diretamente em relação ao responsável, que de imediato integra o polo passivo da relação jurídica. Por isso, não há falar em sub-rogação de obrigação, porque o responsável paga dívida própria, daí ser esta modalidade chamada também de *responsabilidade originária ou de 1º grau*. Nesse caso, a responsabilidade deveria pertencer diretamente a quem estava envolvido economicamente com o fato gerador, mas por uma exceção legal foi atribuída a obrigação a uma terceira pessoa, obviamente com vínculo jurídico com o fato gerador ocorrido. Tal obrigação nasce instantaneamente em relação ao terceiro, e não à pessoa do contribuinte. Assim, responde o substituto por débito próprio.

O Código Tributário Nacional usa a expressão “responsável” dando a ideia de sujeição passiva indireta, não fazendo distinção entre a figura do responsável por transferência e a do responsável por substituição. Verifica-se, dessa forma, que na relação jurídica tributária, o substituto ocupa, de fato e de direito, o lugar do contribuinte, que fica excluído da relação jurídico-tributária desde o nascimento até a sua extinção. Entre ambos, substituto e substituído, há uma relação jurídica de direito comum, podendo ocorrer o direito de regresso pelo substituto em relação ao substituído. Trazemos à colação a lição de Torres,<sup>9</sup> que diz: *Mas entre o substituído e o substituto não existe nenhum*

<sup>9</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 223.

vínculo de natureza tributária. O substituto pode ingressar com ação regressiva contra o substituído, para recuperar a importância correspondente ao imposto e para manter o equilíbrio da equação financeira da substituição, sem que esteja em jogo qualquer prestação meramente tributária.

#### 9.4.1.1 Responsabilidade por Substituição: Legitimidade, Imunidade e Isenção

Diante do que foi exposto, se o substituto não recolher o tributo que deve por força de lei, entendemos que nenhuma responsabilidade terá o contribuinte substituído. Da mesma forma, a **legitimidade** quanto às reclamações e aos recursos administrativos passa a ser do substituto, que poderá impugnar lançamentos tributários, autos de infração, enfim, atos eivados de ilegalidade ou de inconstitucionalidade. Contudo, encontramos uma exceção na lei do ICMS (art. 10 da LC 87/96), pois no referido artigo, a lei confere ao substituído a legitimidade para requerer a repetição de indébito, matéria que aliás comporta muita polêmica e, portanto, veremos em capítulo próprio. Por outro lado, o substituto, por ser o responsável por lei pelo pagamento do tributo, possuirá legitimidade para ingressar com ação regressiva contra o substituído para manter o equilíbrio da equação financeira da substituição, como não existe entre o substituído e o substituto vínculo de natureza tributária, o feito tramitará em vara cível.

É importante ressaltar os efeitos das **imunidades** e das **isenções** em relação ao fenômeno da substituição tributária. Vale lembrar que para que haja a substituição tributária, é necessário que o contribuinte e o substituto tenham um vínculo jurídico, ou seja, que participem do mesmo processo (de natureza econômica), de modo que entre as suas atividades haja algum nexo de causalidade. Nesse sentido, as imunidades e as isenções pertencem ao substituído, e não ao substituto, e portanto, da mesma forma, a observância da capacidade contributiva se dá quanto à figura do substituído, que é quem pratica o fato gerador. O ônus financeiro, em tese, seria suportado pelo substituído e o responsável por substituição (substituto) tem o dever imputado por lei de pagar o tributo.

### 9.4.1.2 Modalidades de substituição

A substituição tributária comporta duas modalidades: a substituição progressiva ou para a frente, que se dá em função do fato gerador presumido, e a substituição regressiva, quando, ao contrário, a substituição se dá para trás. É o que ocorre, por exemplo, na relação jurídica entre o produtor de leite e a comercialização do laticínio pela CCPL. Assim, veremos a seguir as duas modalidades de substituição: a) a substituição para trás; b) substituição para a frente.

#### A. Substituição Tributária para trás

Inicialmente, mencionamos que essa modalidade também é chamada pela doutrina de substituição regressiva ou diferida. No caso da responsabilidade por substituição, entendemos que a forma mais didática de estudarmos tal assunto é através de exemplos. Nesse sentido, daremos exemplos diferentes sobre o tema, que em regra giram em torno da aquisição de mercadoria (substituto) de outra pessoa (substituído), que em geral é considerado de pequeno porte, implicando o adiamento do pagamento, como é o caso do ICMS na aquisição do leite do produtor pela indústria de Laticínio,<sup>10</sup> ou ainda, o caso do pecuarista e do frigorífico, que veremos de forma detalhada. Assim, quando o pecuarista vende a carne para o frigorífico, em tese, deveria incidir o imposto sobre a circulação de mercadoria, que chamaremos de ICMS-1, e quando o frigorífico vende a carne para o açougue, o tributo incidiria novamente, pois o referido tributo, a que chamaremos de ICMS-2, é plurifásico.

<sup>10</sup> Questão interessante refere-se à possibilidade de, em regime de substituição tributária, o substituído, no caso o produtor rural, poder ou não discutir judicialmente o débito, inclusive efetuando depósito do montante/devido, com o fim de suspender a exigibilidade do crédito na forma do art. 151 do CTN. Em se tratando da contribuição previdenciária exigida do produtor rural (Lei 8.212/91, art. 25, I e II), incumbe ao adquirente de sua produção destacar do preço pago o montante ao tributo e repassá-lo ao INSS, na forma do art. 30, III e IV, da referida Lei. O adquirente não sofre diminuição patrimonial pelo recolhimento da exação, pois separou do pagamento ao produtor rural o valor do tributo. Permite-se ao adquirente, contudo, discutir a legalidade da exigência, caso a entenda descabida, de modo a obter provimento jurisdicional que lhe autorize a recolhê-la conforme a lei. Ausente o direito de repetir ou qualquer outro de ordem financeira, falece ao produtor rural o direito de depositar o montante devido para discutir a exigibilidade da referida exação. REsp 654.038-RS, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 20/9/2005.

Ocorre que é complicado fiscalizar o pecuarista. Então, sob o regime de substituição tributária (para trás), ele nada paga quando vende a carne para o frigorífico e, portanto, não embute (repercussão) o ICMS no preço. Já quando o frigorífico vende a carne para o açougue, paga o ICMS-1; este tributo seria devido pelo pecuarista, pois ali ocorreu o fato gerador. Note-se que não se trata aqui de fato gerador presumido (que ainda vai ocorrer), ao contrário, há na verdade um diferimento no pagamento do ICMS-1, posto que o fato gerador já ocorreu. O imposto que deveria ser pago na venda do pecuarista para o frigorífico só será pago na venda do frigorífico para o açougue. Indaga-se, então, o motivo desse diferimento. Na verdade é por motivo de praticidade fiscal, pois é mais fácil fiscalizar o frigorífico, do que o produtor rural. Por isso, geralmente a substituição tributária para trás é adotada em produtos agrícolas primários ou agropecuários de extração vegetal, a carne, o leite. Continuando o raciocínio, quando o frigorífico for pagar o ICMS-2, paga também o ICMS-1, e embute tudo isso no preço para o açougue. Trata-se da chamada repercussão tributária. Quando o açougue vender para o consumidor, ele irá recolher o ICMS-3, através de uma operação normal (sem substituição), e repercutir (embutir) "tudo" no preço da carne para o consumidor. Logo, quem suporta de fato todo o ônus da repercussão tributária é sempre o consumidor final, daí ele ser chamado de contribuinte de fato.

Situação diversa ocorre se o dono do frigorífico resolve fazer uso próprio da carne advinda do pecuarista; nesse caso, ele somente pagará o ICMS-1. Não pagará o ICMS-2 porque o seu fato gerador não ocorreu (a venda para o açougue), mas o do ICMS-1, sim. Agora, analisemos o mesmo exemplo, sob um ponto de vista mais técnico. O ICMS é um imposto indireto porque permite a transferência do encargo fiscal a terceira pessoa, através da repercussão tributária. O seu fato gerador é a saída de mercadoria de um estabelecimento para outro ou para o consumidor final. Nesse sentido, segundo os arts. 6º e 7º da Lei Complementar 87/96, o adquirente é obrigado ao pagamento do tributo pelo fato gerador praticado pelo alienante. A responsabilidade diz respeito a fato gerador passado. O pecuarista não recolhe nada quando vende a carne; ele emite uma nota fiscal da mercadoria ao frigorífico. Nessa nota fiscal estão estabelecidos o preço da mercadoria e o valor do ICMS a ser recolhidos pelo frigorífico, que só vai repassar ao pecuarista o valor da mercadoria,