

**PESQUISAS  
TRIBUTÁRIAS**  
Nova Série – 17

# **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

*Coordenador*  
**Ives Gandra da Silva Martins**

COEDIÇÃO

 **Centro de  
Extensão  
Universitária**

**EDITORA**   
**REVISTA DOS TRIBUNAIS**

## SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO – IVES GANDRA DA SILVA MARTINS.....	3
CONFERÊNCIA INAUGURAL – XXXV SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO – Ministro JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES .....	15
QUESTÕES .....	23

### *Tema*

#### RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

1. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS.....	25
2. HUGO DE BRITO MACHADO.....	58
3. SACHA CALMON .....	83
4. KIYOSHI HARADA.....	109
5. YOSHIKI ICHIHARA.....	114
6. LUÍS EDUARDO SCHOUERI .....	131
7. VITTORIO CASSONE.....	146
8. JORGE DE OLIVEIRA VARGAS.....	164
9. CARLOS HENRIQUE ABRÃO.....	172
10. CARLOS VALDER DO NASCIMENTO.....	177
11. MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES.....	195
12. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO.....	241
13. DOUGLAS YAMASHITA .....	268
14. AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO.....	296
15. LUÍS ANTONIO FLORA .....	313
16. LEONEL CESARINO PESSÓA E MARIA ODETE DUQUE BERTASI.....	317
17. RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, BRUNO FAJERSZTAJN E CLAUDIA VIT DE CARVALHO.....	331
18. EDISON CARLOS FERNANDES.....	384
19. ELIDIE PALMA BIFANO.....	393
20. OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO.....	420
21. OCTAVIO CAMPOS FISCHER.....	446
22. VINÍCIUS T. CAMPANILE.....	460
23. FERNANDO L. LOBO D'ÊÇA .....	477

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

LUIZ EDUARDO SCHOUERI

Por ocasião da 36.<sup>a</sup> edição do tradicionalíssimo Simpósio Nacional de Direito Tributário, seus organizadores, liderados pelo Prof. Ives Gandra da Silva Martins, apresentam aos estudiosos oportunidade ímpar para refletir acerca do tema da responsabilidade tributária.

Tendo em vista que recebi um questionário que reflete o temário da ocasião, parece-me adequado responder, diretamente, às indagações, dispensando, daí, prolegômenos que possam desviar a atenção das intrigantes questões propostas.

- 1) Em face do § 7.<sup>o</sup> do art. 150 da CF, valores de pauta estabelecidos pelo Fisco em montantes superiores aos praticados no mercado, ensejam o direito à recuperação, pelo substituído ou pelo substituto, do que foi pago a mais na antecipação? Se for negativa a resposta, como compatibilizar esse preceito constitucional com os princípios – também constitucionais – da estrita legalidade, tipicidade fechada (implícito) e reserva absoluta de lei formal?

Ainda hoje é causa de debate, entre os tributaristas, a chamada “substituição tributária ‘para frente’”, prevista no § 7.<sup>o</sup> do art. 150 da Constituição. O instituto guarda pouca semelhança com o modelo clássico de substituição tributária.

Com efeito, no modelo clássico de substituição, encontra-se um substituto definido a partir de uma situação já concretizada (o fato jurídico tributário): nesse caso, o tributo já é devido, bastando apenas sua liquidação. Na substituição tributária “para frente”, o substituto recolhe o tributo referente a fato a ser concretizado, no futuro, pelo substituído.<sup>1</sup> Ocorre, por exemplo, em situações em que o industrial se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante que revenderá o seu produto, como é o caso da indústria do cigarro.

1. Diferentemente da substituição “para trás”, portanto, a substituição “para frente” se assemelha a uma antecipação do tributo devido (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 264).

~ 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 gerador, desrespeitaria o art. 128 do CTN, já que não haveria vínculo econômico entre substituto e substituído. Não só isso, como tal figura contrariaria 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 industrial.<sup>2</sup>

Tais argumentos não vêm, com razão, sendo acolhidos pelo STF. Entende-se, ao contrário, que não há qualquer óbice à substituição, desde que, não concretizado o fato previsto, seja assegurada a imediata e preferencial restituição do tributo devido.

Parece que a grande questão continua sendo a sua base de cálculo. Afinal, no momento em que se dá a substituição, não há como saber o valor da operação que se dará em momento posterior. Daí a possibilidade de se cogitar de "montantes superiores", que haveriam de ser restituídos.

Não é este, entretanto, o único modo de se enfrentar o problema. Afinal, se o valor recolhido por ocasião da substituição fosse estimado, acertaria aquele que dissesse que a estimativa poderia ser superior, ou inferior, ao devido, dando ensejo a complementação ou a restituição.

Basta examinar a sistemática de substituição tributária, entretanto, para que se conclua que não há, ali, espaço para se falar em "estimativa". Ao contrário, a base de cálculo do tributo é determinada no momento da substituição independentemente do valor da transação.

Este ponto merece maior atenção, já que acredito residir aí o cerne da controvérsia: nos casos de substituição, o tributo não incide 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 obsta seja ele recolhido antes mesmo de conhecido o valor efetivo da venda.<sup>3</sup>

2. *Idem, ibidem.*

3. O entendimento do STF pode ser conferido no julgamento do RE 213.396/SP (1.<sup>a</sup> T., j. 02.08.1999, rel. Min. Ilmar Galvão), 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. 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.

A tal argumento, poder-se-ia opor que a base de cálculo do ICMS deveria ser o valor da transação. Ou seja: somente após a ocorrência do fato jurídico tributário é que se poderia conhecer o tributo devido.

Não é assim, entretanto, que se dá no caso da substituição tributária. A base de cálculo escolhida pelo legislador complementar não é o valor da operação futura, mas valor de mercado do produto, no momento da substituição.

Não deve causar surpresa a circunstância de o legislador complementar dispensar o valor da operação, escolhendo um valor corrente, de mercado, para sobre este fazer incidir o imposto. Tal sistemática já era adotada, desde longa data, no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) entre empresas interdependentes.

Neste sentido, o art. 15, I, da Lei 4.502/1964 estabelece que o valor tributável pelo IPI não pode ser inferior ao "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente" quando a remessa do produto é realizada entre empresas interdependentes (empresas que possuem algum dos vínculos arrolados nos incisos do art. 42 da referida Lei).

Vê-se, pelo exemplo, que o ordenamento já convive, há tempos, com exemplo de base de cálculo que dispensa o valor da transação. Nas operações entre estabelecimentos interligados, deve-se recolher o IPI não sobre o valor efetivo do produto na saída do estabelecimento industrial, mas sobre o seu valor médio de mercado. Esta foi a saída encontrada pelo legislador para evitar o tradicional subterfúgio por meio do qual o industrial vende o produto por preço diminuto a atacadista vinculado, recolhendo tributo inferior ao que seria devido caso o preço praticado fosse o preço de mercado.

Nota-se, assim, que, do mesmo modo que não há óbice constitucional à adoção do valor de mercado do produto como base de cálculo do IPI em operações entre empresas interdependentes, não há qualquer mandamento na Constituição que impeça circunstância semelhante no caso da substituição tributária "para frente". É dizer: não há dispositivo no ordenamento jurídico que proíba que a base de cálculo do tributo corresponda a um montante diverso do valor efetivo da operação tributada.

O exemplo também é feliz para que se afastem objeções, baseadas na "estrita legalidade", que impediriam que o legislador se valesse do "preço de mercado" na determinação da base de cálculo. Expressões amplas como esta são corriqueiras em matéria tributária e não ferem a legalidade. Valor de mercado – insisto – é um conceito, que permite determinação pelo aplicador da lei. Havendo divergência

entre o montante apurado pelo fisco e o calculado pelo contribuinte, cabe ao juiz fixá-lo. Nada mais corriqueiro no direito.

Diversa, entretanto, é a situação quando a autoridade fiscal, no seu dever de apurar o valor de mercado de um bem, fixa-o em valor superior ao corrente. Nesse caso, já não se compara o valor de mercado com o da transação; a divergência se dá porque a autoridade administrativa não foi fiel no cumprimento de seu dever de apurar o valor de mercado do bem.

Ocorrendo tal situação, então sim, se poderá falar em recolhimento a maior: o recolhimento com base em montante superior ao valor de mercado enseja imediata restituição, independentemente de ocorrer, ou não, o fato jurídico tributário.

A distinção se faz necessária.

É polêmica corrente, como acima exposto, a possibilidade de se pleitear restituição da diferença entre o valor de mercado do bem e o valor da transação. Como visto, não me parece bem fundamentado tal pleito. Se o recolhimento se deu pelo valor de mercado, só há que cogitar de restituição se não for concretizado o fato jurídico tributário.

Se, entretanto, o montante foi recolhido a maior porque a autoridade administrativa, no seu dever de concretizar o mandamento legal, adotou valor diverso do de mercado, então é imediato o direito à restituição. Esta não será motivada pela inocorrência do fato jurídico tributário, mas pelo excesso de recolhimento, por erro na quantificação da base de cálculo.

Não há espaço, nesta hipótese, para discussão quanto à existência, ou não, do princípio da legalidade estrita. Cogita-se de situação em que o legislador fixa uma base de cálculo e o Poder Executivo impõe recolhimento a maior. A ilegalidade é manifesta.

A restituição se faz a quem pagou o valor maior que o devido (art. 166 do CTN). No caso, dando-se o pagamento a maior pelo substituto, é ele o legitimado a pleitear a restituição. Não é esta a ocasião para discutir a questão da "repercussão econômica", bastando dizer que a "repercussão" – se houver – será do tributo devido, não do excesso.

Dou, portanto, por respondida a questão, confirmando o direito de o substituto reaver o montante exigido além do calculado sobre o valor de mercado, independentemente da ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário. Dando-se este, o tributo devido é o baseado no valor de mercado, não mais.

Isso posto, não posso deixar de anotar que embora a substituição tributária "para frente" implique inegável facilitação para a administração tributária, contribuindo para sua eficiência, sua adoção desmedida poderá contrariar o princípio da capacidade contributiva e mesmo a livre-concorrência. Esta última, paradoxal-

mente, é, ela mesma, uma justificação para o regime de substituição tributária, já que o combate à sonegação fiscal contribui 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 mercado.<sup>4</sup> Nesse sentido, pode-se afirmar que a substituição tributária, enquanto técnica que visa a facilitar a arrecadação, a fiscalização e coibir a evasão,<sup>5</sup> 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.

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 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”.<sup>6</sup>

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 se esperar que em alguns casos, o preço efetivo seja inferior e noutros, superior. Em uma situação como essa, o comerciante eficiente, que consiga revender seu produto aos consumidores a preços baixos, acabará repassando em suas mercadorias o mesmo montante a título de tributo que outros comerciantes, que não sejam tão eficientes e pratiquem preços superiores.

Ou seja: quanto mais eficiente o empresário na redução de seus custos, tanto maior será, percentualmente, o peso percentual do tributo. Além da óbvia ofensa à capacidade contributiva do consumidor (o consumidor que manifesta menor capacidade contributiva no ato de consumo paga maior tributo), tem-se punição ao empresário mais eficiente. O regime de tributação implicará obstáculo à livre-concorrência.

4. FERRAZ JUNIOR, 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. 731.
5. DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 139.
6. Idem, *ibidem*.

Outra questão que acaba por distorcer a concorrência ocorre na aquisição de produtos de um fornecedor de outro Estado, que não tenha instituído o regime de substituição tributária. Assim, suponha-se que no Estado A, o cigarro está sujeito à substituição tributária, mas isso não ocorre no Estado B.

Na hipótese em que um comerciante, no Estado A, compra cigarros de um fornecedor na mesma localidade, tal produto terá sido tributado sob a sistemática da substituição tributária, com a utilização das bases de cálculo presumidas, que podem ser superiores ao preço de venda efetivo do produto. Já no caso de um comerciante sediado no Estado A que compre cigarros de um fornecedor no Estado B, não haverá recolhimento antecipado no regime de substituição, e a base de cálculo do tributo, quando da venda do produto ao consumidor final, corresponderá exatamente ao preço da operação.

Na situação em tela, o comerciante que compra seus produtos de um industrial que esteja localizado em um Estado em que não haja substituição tributária é beneficiado, uma vez que a carga tributária incidente na saída de tal produto não estará distorcida pelas bases presumidas impostas por este regime.

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

Nota-se, assim, que além dos já conhecidos efeitos nocivos da substituição tributária, dela também podem decorrer distorções concorrenciais que não encontram guarida na ordem constitucional brasileira. Se é certo que a arrecadação e o combate à evasão fiscal são objetivos legítimos a serem perseguidos pelo Estado, também está claro que a arrecadação não pode ser obtida a qualquer custo, em detrimento de princípios e garantias constitucionais dos contribuintes.

Assim, no caso da substituição tributária atualmente praticada, com suas bases presumidas, o aumento na arrecadação ocorre muitas vezes à custa da própria capacidade contributiva, princípio constitucional basilar relativo aos impostos, uma vez que o tributo é pago sobre um valor que não corresponderá, necessariamente, ao valor real da operação. Analisando-se a substituição tributária, parece claro que o objetivo do Estado de garantir o ingresso de receitas para seu caixa não é suficientemente forte para se sobrepor aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da livre-concorrência, não devendo prevalecer sobre estes.

Não se pode dizer, de toda forma, que sempre a substituição tributária "para frente" terá efeitos indesejáveis sobre a concorrência: dentro de certos limites, a substituição tributária também atenderá aos ditames do princípio da capacidade contributiva.



Um dos limites é que a sua aplicação se restrinja a produtos homogêneos, ou seja, produtos para os quais não haja significativa diferença de preços na venda ao consumidor final. Assim, o cálculo do tributo a ser antecipado pelo substituto corresponderá ao preço efetivo da operação, e a carga tributária será a mesma para empresários diferentes, não havendo distorções que prejudiquem aqueles mais eficientes já que, em todo caso, os produtos serão vendidos com preços tabelados.

É necessário, também, que a substituição seja aplicada uniformemente em todo o território nacional. Tal circunstância evitaria situações nas quais concorrentes, dividindo um mesmo mercado consumidor, são mais ou menos beneficiados sob o aspecto concorrencial, já que um deles pode comprar mercadorias de um fornecedor situado em um Estado que não preveja o regime para aquele determinado produto, enquanto o outro pode adquirir produto sujeito à sistemática.

Fica claro, assim, que a substituição tributária “para frente” não é, *per se*, contrária aos ditames da livre-concorrência, mas algumas de suas características específicas acabam por contrariar este princípio. Sendo observados determinados limites, a substituição tributária poderá cumprir adequadamente um de seus principais objetivos, que é a proteção à livre-concorrência.

**2) Para efeitos de sucessão tributária, o que caracteriza “fundo de comércio”? Ocorre sucessão tributária na hipótese de transferência da locação de um imóvel, de uma empresa para outra do mesmo ramo de atividade, permanecendo a primeira em plena exploração de seu objeto social em outro endereço?**

A sucessão regulada pelo art. 133 é a principal causa de preocupação em negócios envolvendo ativos de empresas. Afinal, a redação do referido dispositivo deixa claro que se desses ativos resultar a transferência de um estabelecimento ou de um fundo de comércio, haverá a sucessão.

O estabelecimento é hoje definido no art. 1.142 do CC:

“Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”.

Sua natureza de universalidade, que permite ser transferido como um todo, é confirmada no dispositivo subseqüente:

“Art. 1.143. Pode o estabelecimento ser objeto unitário de direitos e negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com a sua natureza”.

Há quem trate a noção de estabelecimento como sinônima de fundo de comércio.<sup>7</sup> Assim, ambas as expressões designariam os elementos corpóreos e incor-

7. REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Saraiva, 1985. p. 204.

póreos reunidos pelo empresário para o exercício de sua atividade. Para Waldírio Bulgarelli, embora a expressão “fundo de comércio” já tenha sido adotada pela lei, o termo “estabelecimento” é o mais correto.<sup>8</sup>

Entretanto, pode-se considerar que, ao passo que o estabelecimento corresponde à universalidade de bens referida pelo art. 1.142 do CC, o fundo de comércio relaciona-se ao chamado aviamento ou *goodwill* – atributo do estabelecimento relacionado à potencialidade de gerar lucro, nascido a partir do valor agregado ao conjunto de bens reunidos pelo empresário.<sup>9</sup> Sendo o fundo de comércio um usual atributo do estabelecimento, as duas figuras, embora distintas, em regra ocorrem de maneira associada.

No entanto, sendo instituições diversas, pode-se imaginar situação em que um estabelecimento não seja acompanhado de qualquer fundo de comércio. Basta imaginar a situação em que uma empresa mantém um depósito, em local ermo, desconhecido por todos: ninguém negará que o depósito é um estabelecimento, já que ali se encontra uma universalidade dedicada ao negócio da empresa; não há que cogitar, entretanto, a existência de fundo de comércio. É suficiente dizer que se a empresa resolve mudar a localização do depósito, em nada será afetada sua clientela; para a “praça”, é irrelevante o local onde se armazenam aqueles bens.

Se é possível a existência de estabelecimento desacompanhado de fundo de comércio, também é possível cogitar circunstância em que se constate um fundo de comércio, embora possa se questionar a existência de um estabelecimento. Cita-se, neste sentido, o exemplo do vendedor ambulante que passa semanalmente nas casas de seus fregueses, e por todos é esperado: não obstante tal comerciante não disponha de um estabelecimento para o exercício de sua atividade, certamente possui um fundo de comércio.

Conforme o art. 133 do CTN, tanto a transferência do estabelecimento quanto a transferência do fundo de comércio dão ensejo à sucessão tributária.

Não é incomum a venda de uma divisão de uma empresa; esta, mesmo nos casos em que não esteja destacada legalmente como estabelecimento, caracterizar-se-á como um todo e, nesse sentido, implicará a sucessão.

Por outro giro, a sucessão exige transferência de estabelecimento ou fundo de comércio. Se um mesmo imóvel, antes ocupado por uma empresa, é ocupado por outra, noutro ramo de atividade, não há que se falar em sucessão; se a nova empresa ocupa o mesmo imóvel e mantém o mesmo objeto, então é possível que

8. BULGARELLI, Waldírio. *Sociedades comerciais: empresa e estabelecimento*. São Paulo: Atlas, 1989. p. 49.

9. COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 98.

se cogite transferência de fundo de comércio, a ensejar a sucessão (matéria que deve ser verificada em cada caso).<sup>10</sup>

Se, finalmente, a nova empresa, além de ocupar o mesmo imóvel e exercer a mesma atividade, adquire também os ativos com os quais a antiga empresa atuava naquele ramo e naquele lugar, haverá maiores indícios da sucessão. Finalmente, havendo até mesmo a transferência de nome de fantasia, então dificilmente se afastará a sucessão.

Isso posto, posso enfrentar a questão. Mais uma vez: *Ocorre sucessão tributária na hipótese de transferência da locação de um imóvel, de uma empresa para outra do mesmo ramo de atividade, permanecendo a primeira em plena exploração de seu objeto social em outro endereço?*

Como visto, o fundo de comércio implica um todo a ser apurado a partir das circunstâncias concretas. No exemplo dado, a vendedora permanece em plena exploração de seu objeto social, em outro endereço. Não basta, entretanto, que tal fato ocorra, para que se negue a transferência do fundo de comércio. A pergunta crucial – objeto de prova – é saber se a clientela acompanhou a vendedora, no novo endereço, ou se continuou fiel ao antigo estabelecimento. Ou seja: se o fundo de comércio estiver de tal modo atrelado à localização (fundo de comércio como atributo possível, mas não exigido, do estabelecimento), então o fato de a vendedora retomar atividades em outro local não afastará a transferência do fundo de comércio, que terá permanecido atrelado ao estabelecimento vendido; se a clientela acompanha o vendedor, então não há transferência de fundo de comércio. Poderá, ainda assim, haver transferência de estabelecimento.

Efetivada a transferência do estabelecimento, importa ver que o art. 133 do CTN não permite que de imediato se exijam os tributos do sucessor, já que este, de regra, tem responsabilidade subsidiária, apenas surgindo a sucessão integral se o alienante cessar a exploração empresarial.

**3) É possível, na substituição tributária para a frente ou progressiva, tornar o substituído corresponsável supletivo? Deixando o contribuinte substituído de reter o tributo devido por substituição, em razão de determinação judicial exarada em ação promovida pelo contribuinte substituído, a quem caberá a responsabilidade pelo pagamento dos respectivos montantes, caso venha a ser reformada a decisão?**

Refere-se o constituinte, na disciplina da substituição “para frente”, à condição do substituído como um “sujeito passivo de obrigação tributária”. Nota-se, então,

10. STJ, RE 108.873/SP, rel. Min. Ari Pargendler, DJU 12.04.1999; TRF-5.ª Reg., ApCiv 258.433/PB, 4.ª T., rel. Des. Marcelo Navarro, DJU 03.05.2006.

que o substituto é o responsável pela obrigação jurídica tributária originada da conduta praticada por outra pessoa (o contribuinte). Como referido, ao contrário da substituição clássica, o substituto na substituição "para frente" deve recolher o tributo antes do fato jurídico tributário, a ser realizado pelo contribuinte no futuro.

Mais de uma pessoa pode ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária. Pode-se cogitar de 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 CTN, que, cuidando 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, tema tratado pelo art. 124 do CTN.

Como o Código Tributário Nacional não destacou as categorias do substituto e do responsável *stricto sensu*, o art. 128 acaba por se referir à 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".

A hipótese versada pela questão é intrigante: se a sujeição passiva surge imediatamente na pessoa do substituto, excluída a subsidiariedade, poderia o contribuinte vir a ser chamado a honrar aquela obrigação.

A resposta imediata indica a negativa: conquanto se possa imputar o *debitum* (débito, *Schuld*) ao contribuinte, i.e., àquele que incorreu na situação prevista pelo legislador, a *obligatio* (responsabilidade, *Haftung*) se fixou no substituto. Neste sentido, o patrimônio do contribuinte não pode ser atingido pelo Fisco.

Entretanto – e aí vem a peculiaridade da situação – cogita-se de hipótese em que o substituto deixa de cumprir sua obrigação, em virtude de ato praticado pelo contribuinte. Neste caso, poder-se-ia conceber que o legislador fixasse a responsabilidade na pessoa do próprio contribuinte. Note-se que o contribuinte não se tornaria sujeito passivo pela mera ocorrência do fato jurídico tributário, já que seria caso de substituição; entretanto, fato posterior daria azo à sua sujeição. Seria, pois, responsabilidade *stricto sensu*.

Mas importa que se esclareça que tal hipótese apenas seria possível se assim dispusesse a lei. O Código Tributário Nacional, quando versa sobre responsabilidade de terceiros, não cogita do caso. Sendo a sujeição passiva matéria de lei, não há como imputar responsabilidade sem lei que o estabeleça.

Assim, enfrentando a questão proposta, penso que na substituição tributária, seja "para trás" ou "para frente", não surge uma relação jurídico-tributária entre

contribuinte e fisco: o único patrimônio ao alcance do fisco é o do sujeito passivo eleito pela lei, i.e., o do substituto. O fato de o contribuinte – ou qualquer outra pessoa – obter provimento judicial que determine que o substituto não recolha o tributo não tira dele – substituto – a condição de sujeito passivo. Desaparecido o provimento judicial, retoma-se a situação anterior e o substituto se mantém na condição de sujeito passivo, sujeito, pois, à constrição de seus bens.

Claro está que o substituto, em sua esfera de atuação privada, poderá reaver do substituído eventuais perdas sofridas; não haverá, entretanto, que cogitar se trate de transferência de responsabilidade.

#### 4) Qual a diferença entre “responsabilidade tributária por transferência do dever tributário” e “substituição tributária por fato gerador alheio”?

O art. 121 do CTN aponta apenas duas categorias de sujeito passivo: 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 se desdobrar a categoria do responsável *latu 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 que 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 arts. 129 a 133 do Código.

No art. 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.

Já 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 de incidência, não se esgota nela. Para que surja tal sujeição passiva, é necessária, além desta concretização (que dará surgimento à obrigação tributária), a concretização da hipótese de responsabilização.

**5) Pode o agente fiscal atribuir a responsabilidade a contadores, assessores e advogados dos contribuintes, sem risco de responder por desvio funcional ("The King can do no wrong")?**

Nos termos do art. 128 do CTN, o sujeito passivo não é um qualquer. É, ao contrário, alguém cujo vínculo com o fato jurídico tributário permita ser ele escolhido para a relação jurídica estabelecida.

A responsabilidade por transferência surge, no entanto, apenas em virtude de um fato ou omissão imputado ao responsável. Enquanto o art. 134 do CTN versa sobre responsabilidade tributária de terceiros em situações lícitas, o art. 135 versa sobre o ilícito (infração à lei ou excesso de poder).

Nota-se, assim, que a responsabilidade por transferência não surge em virtude do fato jurídico tributário. Este implica, apenas, a obrigação do contribuinte (ou eventualmente de seu substituto); a responsabilidade a que se refere o art. 134 exige a prática de um ato por parte do responsável, ou uma omissão a este imputada, quando lhe incumbia alguma ação. Por meio de tal ação ou omissão, torna-se responsável quem antes não o era. Havendo infração, então já não é o caso de se aplicar o art. 134 do Código, mas sim o art. 135.

Basta um passar d'olhos pelos arts. 134 e 135, para que se verifique que o legislador complementar não tratou de responsabilidade de contadores, assessores e advogados dos contribuintes, enquanto atuem em tal capacidade. Claro que

se forem administradores de bens do último, poderão ser responsabilizados, nos termos do inc. III do art. 134. O caso de mera assessoria, entretanto, não permite se chegue a tanto.

Poder-se-ia questionar se a responsabilidade não se daria por conta de solidariedade, já que o art. 124 versa sobre pessoas que tenham interesse comum. Alegar-se-ia que se os assessores fossem remunerados com um *success fee*, teriam eles interesse na economia fiscal obtida e, portanto, seriam solidários na responsabilização do contribuinte. Conquanto tentador aos olhos da Administração, tal raciocínio não se sustentaria, já que o referido art. 124 não põe como condição de solidariedade o interesse na economia tributária, mas sim o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Ora, o assessor, o contador ou o advogado não têm o mesmo interesse do contribuinte. Podem até estar ao lado do contribuinte, mas não há interesse comum. Este surge no caso de condôminos, por exemplo, quando todos têm o mesmo interesse no objeto comum.

A única hipótese na qual posso conceber a responsabilização do assessor, do advogado ou do contador é a do art. 137 do CTN, cujo inc. III, b, cogita de infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico “dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores”. Nesse caso, já não se cobra o crédito da vítima, mas do agente, que agiu contra seu cliente.

Afastada tal hipótese, não há como cogitar responsabilização tributária do advogado, contador ou assessor. Estes não participam da relação jurídico-tributária. Caso sua conduta leve o contribuinte a deixar de recolher tributo devido, ainda assim a responsabilização será apenas das pessoas previstas em lei. Claro que, do ponto de vista cível, o contribuinte poderá exigir reparação, em caso de negligência, imprudência ou imperícia de seu assessor, mas este tema – insisto – em nada afeta a relação tributária instaurada.

Se o agente fiscal exige tributo de quem não é sujeito passivo, comete ilícito, caracterizado como excesso de exação, gerando sua responsabilidade criminal, independentemente de a vítima exigir do Estado reparação, por sua responsabilidade objetiva pela conduta de seus agentes, sem prejuízo do direito de regresso do Estado perante o funcionário faltoso.

**6) A denominada “norma antielisão” é compatível com os princípios da lei suprema vinculados à estrita legalidade? O que distingue a norma antielisão da simulação?**

No Brasil, o tema do planejamento tributário ganhou importância a partir da edição da LC 104/2001, que introduziu um parágrafo único no art. 116 do CTN. Trata-se de dispositivo de redação bastante criticável, já que, ao se referir à dissimulação, parece limitar-se a autorizar sejam afastados negócios simulados,

para que a lei atinja os negócios dissimulados, *i.e.*, aqueles subjacentes (efetivos). Neste sentido, a única inovação trazida pelo dispositivo seria passar a exigir que a lei regulasse os procedimentos para tal desconsideração.

Parece questionável que o parágrafo único do art. 116 vá além dos casos de dissimulação. Sua redação parece limitar-se a tais hipóteses. Não obstante tal leitura pareça ser a mais acertada do dispositivo,<sup>11</sup> respeitáveis doutrinadores<sup>12</sup> vêm oferecendo uma leitura diversa para o texto legal: no lugar de cogitarem de casos de simulação, o referido parágrafo representaria a chamada "cláusula geral antiabuso". Nesse caso, a expressão "dissimular" não teria o sentido próprio do direito privado, mas antes um sentido diverso:<sup>13</sup> o contribuinte praticaria atos (válidos) que acabariam por conferir natureza jurídica diversa a outros atos, afastando, daí, a tributação.

Admitindo-se seja o parágrafo único do art. 116 uma norma geral antiabuso, constata-se que o ordenamento brasileiro convive com semelhante norma, desde que obedecidos certos limites.

Neste sentido, nem sempre há espaço para a norma geral antiabuso; boa parte dos casos em que se invocam temas como "propósito negocial" ou "substância" poderia ser resolvida com as ferramentas clássicas do direito: são situações em que a mera subsunção já resolveria o tema. Assim, sejam os casos de simulação, sejam os passíveis de consideração econômica têm em comum a necessidade de se negar a incidência da lei tributária, afastando, daí, o efeito tributário pretendido pelo contribuinte.

Somente nos raros casos em que as ferramentas da subsunção não sejam suficientes para limitar o planejamento tributário, surge a possibilidade da norma antiabuso. Exemplos são as situações em que a hipótese tributária se firma em categorias de direito privado, possibilitando que o particular delas se afaste, conquanto acabe por atingir equivalente resultado econômico.

No caso brasileiro, a norma antiabuso não pode revestir-se de caráter analógico, em face do princípio da legalidade. Em nenhum caso, portanto, se tolerará que a desconsideração resulte em substituir um fato ocorrido por outro inventado.

11. Não se nega que não era esta a intenção do governo federal, ao enviar o projeto de lei ao Congresso; entretanto, já ouvimos depoimento de integrante daquele governo, que esclareceu que o texto finalmente publicado não corresponde à redação da minuta original.
12. A exemplo de: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 125.
13. GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 194.



Da desconsideração resultará, quando muito, uma nova avaliação dos fatos não desconsiderados, aplicando-se sobre estes a lei tributária.

Dessa forma, uma norma que permitisse ao aplicador da lei substituir um fato ocorrido por outro, que seria desejável (pelo fisco) seria imediatamente tachada de inconstitucional. Se o fato ocorrido não se enquadra na hipótese tributária, não há como admitir a tributação.

Diversa é a situação, entretanto, quando a norma antiabuso permite que alguns dados fáticos, porque abusivos, sejam desconsiderados. Não há, com efeito, no parágrafo único do art. 116 mandamento no sentido de que se tributem fatos não ocorridos.

Diferentemente do paralelo alemão, a norma antiabuso brasileira não substitui o fato ocorrido por outro imaginário; simplesmente, abstraem-se alguns fatos e juntam-se os elementos fáticos que sobram. Se a autoridade administrativa for capaz de demonstrar, a partir dos elementos fáticos restantes, que estes denotam a existência de outro negócio jurídico, então este não terá sido criado pela autoridade, mas apenas revelado a partir de fatos efetivamente ocorridos. Se estes fatos correspondem à hipótese tributária, então haverá a tributação.

Em síntese, o princípio da legalidade vedará que se inventem fatos. O contribuinte tem o direito de não incorrer no fato jurídico tributário. A norma geral antiabuso encontrará espaço, portanto, apenas quando se constatar que o fato jurídico tributário pode ter sido desnaturalizado por outros fatos, igualmente ocorridos, os quais acabam por impedir que se considere concretizada a hipótese tributária. Se os últimos fatos forem abusivos, poderá a lei complementar autorizar sua desconsideração.

Assim, a desconsideração apenas cabe em casos abusivos. Como a norma antiabuso se justifica pelo princípio da igualdade, somente cabe falar em abuso quando o efeito do planejamento tributário resultar em tratamento anti-isonômico, não justificado por qualquer valor constitucional.

Concluo, assim, que a norma geral antiabuso não é um cheque em branco. Importa a autoridade administrativa demonstrar a presença de seus requisitos, em especial a *de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*. Pode a lei tributária prever indícios na presença dos quais se presume a existência de tal intenção.