

## A CHAMADA SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA

Apontamentos críticos sobre a “Substituição Tributária”.

— Quando é inconstitucional

— A posição do S.T.F.

Sacha Calmon Navarro Coelho

“Los conceptos jurídicos que surgen de las normas positivas non son separables de las motivaciones políticas y economicas que han determinado al legislador”.

(Dino Jarach — Curso superior de Derecho Tributário — pág. 21).

O pensamento que encima e inaugura o presente ensaio marca uma posição metodológica e uma escola que pode ser chamada de inter-disciplinar. Propugnou-a no passado **GRIZZIOTTI**.

Já no Brasil, contra as opiniões de Becker, Geraldo Ataliba, Barros Carvalho e outros, adotou-a **RUBENS GOMES DE SOUZA**. Entendemos que no plano estrito da Ciência do Direito não cabem noções econômicas ou políticas ou éticas. Todavia, no plano dos comentários à legislação assim como no da compreensão do fenômeno jurídico a Teoria interdisciplinar é imbatível por isso que ilumina e explica o Direito.

Dentro dessas coordenadas procuraremos abordar os temas da "Substituição Tributária" de maneira eclética e pois conciliando as exigências científicas do Direito com as motivações extra-jurídicas, econômicas e éticas, que informam a Tributação.

## A NORMA JURÍDICA

A norma jurídica se nos apresenta dual. Toda e qualquer norma divide-se, logicamente falando, em duas partes: antecedente e conseqüente. Em outras palavras pode-se dizer que ela, a norma, se compõe de uma **hipótese** e de um **mandamento**.

Assim, a cada hipótese há de corresponder uma conseqüência jurídica. É um fenômeno compreensível. Sendo o Dir. Positivo um sistema de regras de comportamento, as suas normas encerram Juízos hipotecários devidamente tipificados (1). As hipóteses normativas descrevem "**in abstracto**" situações juridicamente relevantes, isto é, situações que interessam ao Direito e, os mandamentos ou comandos prescrevem as conseqüências jurídicas que hão de advir quando as situações descritas nas hipóteses se realizarem no plano existencial ("**in concreto**").

O legislador, destarte, trabalha com previsões abstratas, às quais liga efeitos jurídicos. É o Dever ser, essência do fenômeno jurídico, inserindo-se no real.

Destarte, o fato de um cidadão qualquer possuir renda líquida de K num período X, desde que descrito numa norma como **pressuposto de algo**, constitue uma **hipótese normativa**.

---

1) A norma não é um artigo de lei nem um texto mas um CON-TEXTO jurídico.

O legislador, ao construir a norma, pode determinar que a **conseqüência** da hipótese supra seja pagar o cidadão imposto de renda à pessoa jurídica qualquer de Direito Público U.F.

Supondo-se que um cidadão qualquer venha, no plano real, enquadrar-se na **hipótese** e terá ocorrido a **incidência do mandamento da norma**.

A incidência do mandamento da norma faz surgir um **dever jurídico imputado** a um sujeito — o passivo — no caso, o cidadão possuidor da renda. Faz, concomitantemente, desabrochar em favor de outro sujeito — o **Ativo** — o **Direito** de beneficiar-se do cumprimento desse dever (e que no exemplo em tela seria a pessoa jurídica U.F., na qualidade de credora).

### ALGUMAS ESPÉCIES NORMATIVAS

As normas não são iguais no que tange ao conteúdo das **hipóteses** e dos mandamentos. No exemplo dado, a norma através do seu mandamento imputou um dever de pagar, de dar dinheiro a título de tributo. Pode ocorrer, entretanto, que este dever não venha a ser espontaneamente cumprido, o que é plausível e até freqüente. Haverá no sistema jurídico e, efetivamente há, uma outra espécie de norma que se oporá a este comportamento desrespeitante, . (Por isso PONTES DE MIRANDA fala em “respeitabilidade” de norma, efeito diverso de sua “vigência”).

A norma que enfrentará o desrespeito terá, identicamente, uma **hipótese** e um **mandamento**. Só que neste caso, a hipótese é, sempre, um fato que consubstancia **descumprimento de dever legal por parte de alguém que estava obrigado a cumprí-lo**.

Por sua vez, o **comando ou mandamento** dessa norma consubstancia, sempre uma **sanção**, um **castigo**, que dependendo do dever antes descumprido, poderá ser pena privativa da liberdade, perda de direitos, multa, execução forçada judicial ou extra judicial, desfazimento do pactuado, etc.

No exemplo de que vimos nos valendo, o cidadão, por força de uma norma específica, ficaria sujeito ao recolhimento forçado do tributo não pago, acrescido de multa, juros e correção monetária, ressalvada a hipótese de denuncia espontânea, quando a multa ficaria excluída.

### A TIPOLOGIA DAS NORMAS JURÍDICAS

Analisando os dois tipos ou espécies de normas que vimos de retratar, verifica-se que uma **prescreve um dever** que não é uma **sanção** e a outra comina uma **sanção**.

A primeira determina isto é, o seu mandamento determina, um procedimento obrigatório: **Pagar tributo**. A segunda prescreve uma **sanção** para reprimir um comportamento ilícito: **não TER PAGO O TRIBUTOS QUE DEVERIA TER SIDO PAGO**.

Poderemos então chamar à primeira norma de impositiva, porquanto prescreve para o seu destinatário um **dever** e, à segunda, de **sancionante**, vez que prescreve uma **sanção**, (contra-ataque tácito da ordem jurídica contra aqueles que a desrespeitam).

KELSEN (2) achava que as normas sancionantes é que, verdadeiramente, simbolizavam o Direito e, por isso, as chamava de **primárias e autônomas**. Conseqüentemente, denominava as normas impositivas de **secundárias e não-autônomas**.

O seu critério não era o lógico-cronológico mas sim o da importância sistêmica da norma. (2)

ALF ROSS (3), a seu turno, utilizando critérios lógico-cronológicos, alcunhou as normas impositivas de **primárias** e as sancionantes de **secundárias**, porque, para ele, só havia descumprimento de um dever desde que este existisse. (Uma espécie de “a priori” irreduzível e necessário).

CARLOS CÓSSIO, por sua vez, na sua teoria Ecológica do Direito, enveredou pela terminologia de radicação grega para apelidar as normas impositivas de endonormas e, as sancionantes, de perinormas.

Assim teríamos:

a) Normas impositivas:

- São secundárias para **KELSEN**
- São primárias para **ROSS**
- São endenormas para **CÓSSIO**

b) Normas sancionantes:

- São primárias para **KELSEN**
- São secundárias para **ROSS**
- São perinormas para **CÓSSIO**

---

2) Teoria Pura do Direito — pág. 104 — Coimbra — 1962.

“Se uma Ordem Jurídica ou uma lei feita pelo parlamento contém uma norma que prescreve determinada conduta e, uma outra norma que liga à não-observância da primeira uma sanção, aquela primeira norma não é autônoma mas está essencialmente ligada à segunda; ela apenas estabelece — negativamente — o pressuposto a que a segunda liga a sanção. E, quando a segunda norma determina positivamente o pressuposto a que liga a sanção, a primeira torna-se supérflua sob o ponto de vista de técnica legislativa.

3) LÓGICA DE LAS NORMAS — pág. 90 — Ed. Tecnos — Madrid — 1971.

A diversidade terminológica, acreditamos nós, não altera o entendimento da matéria, desde que se tenha em mente que:

I — Um tipo de norma põe um dever, tendo por hipótese um fato lícito.

II — O outro tipo sanciona e impõe ônus, a partir de uma hipótese que é sempre um ilícito (um descumprimento a dever legal preexistente).

Até agora vimos as normas segundo o seu conteúdo, quer o conteúdo das hipóteses, quer o conteúdo dos mandamentos. Isto foi feito, em cortes lógicos, supondo-se a norma em posição estática.

Cabe agora visualizá-la em função do seu dinamismo, examinando-se o papel da manifestação da vontade das pessoas no processo de sua incidência.

Segundo a inserção da vontade as normas são **autônomas** ou **heterônomas**.

É autônoma quando a pessoa que fica obrigada a cumprir um dever empresta o prestígio de sua boa vontade para que isto aconteça e, heteronoma em caso contrário, isto é, quando A) (via de regra o Estado) fixa unilateralmente o dever a ser cumprido por B), à revelia da vontade deste último.

Assim, v.g., quem contrata assume, por querer, uma obrigação, um dever, visando um fim determinado. A sua vontade é que provoca a incidência da norma aplicável. Vem daí o "pacta sunt servanda" dos Romanos. (O caso é de autonomia).

Todavia, quem vê-se obrigado a pagar um **TRIBUTO**, fá-lo não por vontade própria mas de outrem, que pode ser a do Príncipe ou a do Parlamento, nos Estados de Direito. Paga-se o Tributo porque a Lei quer. Lei, que expressa uma vontade alheia, "ab extra". (O caso é de heteronomia).

Nesta distinção entre autonomia e heteronomia, é que radica a diferença entre obrigações “ex-lege” e “ex-voluntate” tão em voga nos repertórios tributários, assim como é nos tipos de norma — impositivas e sancionantes — que a teoria civilista da “shuld” e da “haftung”, de origem alemã, encontra fundeadouro científico.

A propósito diz **KELSEN** (4):

“El Contrato — creacion contratual de obligaciones — corresponde al principio da autonomia. En la ordem de pagar un impuesto, la obligacion del contribuyente esta determinada por una norma secundaria en cuya creacion no participa el sujeto que resulta obligado. Este antagonismo entre autonomia y heteronomia es el que funda la distincion entre derecho privado e derecho público...” (5).

Observamos, sem embargo, que a obrigação de prestar alimentos e a responsabilidade informada pela teoria do risco, v.g., geram deveres “ex-lege” e não “ex-voluntate”, posto sejam normas de Direito Privado. Em todo caso, a observação **KELSENIANA** é válida. Simplesmente, o interesse publicístico, inserto nas normas heteronomas acima referidas, exceptiona o princípio da autonomia que domina o Direito Privado. Nas grandes linhas, **KELSEN** tem razão, inegavelmente.

---

4) Teoria General Del Derecho y del Estado — pág. 243 — Trad. de **GARCIA MAYNEZ** — MÉXICO — 1969.

5) Note-se, para o fim de evitar confusão, que o conceito de autonomia expresso por **KELSEN** na “Teoria Pura” (nota 2, ao rodapé) é totalmente diverso do que ele mesmo utiliza na “teoria general”, transcrito acima. Lá, na nota 2, a autonomia era entre as normas em si consideradas. Aqui diz respeito ao prestígio da vontade no mecanismo de incidência da norma.

## O TRIBUTO COMO NORMA

As breves noções propedêuticas ora versadas serão agora utilizadas para debuxar o perfil do tributo como norma jurídica (ente jurídico) e também para a abordagem do tema do ensaio: A sujeição passiva indireta.

É válido, em princípio, dizer que o tributo, de acordo com os princípios até aqui perlustrados, é uma figura lógica com as seguintes qualidades jurídicas:

a) É uma norma (um dever-ser);

b) de natureza impositiva, quanto ao conteúdo do mandamento, por isso que prescreve um **dever** que não é **sanção**;

c) heterônoma quanto ao dado volitivo, porquanto a incidência do **DEVER** contido no mandamento normativo independe da manifestação da vontade da pessoa obrigada (o sujeito passivo);

d) cuja hipótese de incidência é um fato qualquer que não configure **desrespeito** a dever jurídico, isto é, que não seja ilícito.

Alguém, todavia, poderia indagar:

— Tais qualidades serão suficientes para extremar o tributo, como ente jurídico de outras realidades igualmente jurídicas, tais como a indenização por dano, o contrato e o dever de votar?

— É mister responder que sim, desde que se inclua no **dever tributário** a sua inseparável natureza **patrimonial** (não exclusivamente monetária).

O dever decorrente de norma que prevê uma obrigação de indenizar ou a imposição de uma multa, só aparentemente parece possuir as mesmas qualidades do **tributo**.



Com efeito, a indenização decorre de norma jurídica que impõe, sem audiência do obrigado, um ônus reparatório de cunho patrimonial. O mesmo ocorre com a multa. Entretanto estas normas, não são impositivas (6) e sim sancionatórias.

Aí é que reside a diferença e o critério de diferenciação.

Assim, quando a lei (a norma) impõe um dever de cunho patrimonial não é sempre pelos mesmos motivos.

Eis aí!

#### — As hipóteses são diferentes

Uma hipótese de norma tributária é sempre um FATO qualquer que não um ilícito típico. Daí o tributo ser norma impositiva, isto é, norma que põe um dever sem cunho sancionatório. Já as hipóteses das normas cujos mandamentos prescrevem multas ou indenizações são feitos de fatos que consubstanciam desrespeito a deveres jurídicos pre-existentes. Os mandamentos dessas normas estipulam deveres de cunho sancionatório. São sancionantes, portanto!

Mencione-se aqui que as sanções não são exclusividade do Direito Penal posto que este seja, por excelência, direito sancionatório. Tão somente nesta província jurídica as sanções são qualificadas e denominam-se penas (pecuniárias, privativas da liberdade, de direitos e até mesmo, privativas da vida). Apresentam como função precípua a penalização dos agentes dos crimes e das contravenções (ilícitos penais típicos). Isto não significa a inexistência, fora do Direito Penal, de ilícitos eleitorais, civis, administrativos ou tributários, devidamente sancionados pela ordem jurídica através da infligção de castigos ao infrator, perda de certos direitos, multas, proibições, restrições diversas sem o concurso do Código Penal.

---

6) Impositivos para nós; endonormas para Cássio; primárias para Ross; secundárias para Kelsen.

Isto posto, já se pode afirmar que o tributo é uma norma jurídica (7) impositiva, heterônoma, cujo mandamento prescreve um dever patrimonial que incide tendo por hipótese um fato qualquer, que não um ilícito típico.

Diferencia-se do contrato porque o dever insito no mandamento deste incide por autonomia (a vontade dos destinatários é revelante) e o dever tributário decorre de um mandamento que incide por heteronomia (ex-lege).

Extrema-se da obrigação de votar e de outras afins porque o dever, nesses casos, brota de um mandamento que ordena **atos** ou **omissões** de cunho não-patrimonial e o dever tributário, embora de formação também heterônoma, tem cunho patrimonial.

Afasta-se, quer da multa quer da indenização, por que estas dimanam de mandamentos normativos que cominam sanções de natureza patrimonial a partir de hipóteses de incidência que consubstanciam transgressões a deveres jurídicos preexistentes e, o dever de pagar **tributo**, posto que dever patrimonial, nasce de hipóteses que não configuram violações a dever legal (8).

As ilações até aqui realizadas ou os conceitos até aqui expendidos estão de acordo com o conceito de tributo adotado pela legislação brasileira vigente.

---

7) Dizemos que é uma norma porque o estamos vendo como **Ente Jurídico** e não como uma "coisa". O tributo é um ser lógico. Um ser jurídico. Um ser ideal, posto que **real**.

8) Isto não significa que a renda ou a circulação de mercadorias auferidas ou promovida por alguém por meios ilegais ou em circunstâncias ilícitas, escapem à tributação. Há que fazer um escolástico "distinguo": Ilícita não é a **renda** ou a **circulação de mercadorias** mas o "modo de ganhar renda ou promover a circulação. Ora, as hipóteses de incidência do Imposto de Renda e do ICM são a **renda** e a **circulação** e não os atos ilícitos subjacentes...

Segundo o Código Tributário Nacional, o **tributo** é:

- a) uma prestação pecuniária, isto é, um dever patrimonial;
- b) em moeda ou em valor que nela possa se exprimir, isto é, um dever patrimonial não necessariamente monetário;
- c) compulsória, isto é, de incidência heterônoma, por isto que **instituída em lei**, sem audiência do sujeito obrigado ao cumprimento do dever;
- d) que não seja **sanção de ato ilícito**, isto é, que tem como hipótese não a transgressão de um dever legal preexistente mas um fato lícito qualquer.

### SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA E INDIRETA

**Direta:** Normalmente o dever tributário previsto no mandamento da norma é atribuído à pessoa que se enquadra nas previsões da hipótese.

Assim, se a hipótese de uma norma tributária que no mandamento determina a paga anual de um imposto predial é a propriedade ou posse a qualquer título de prédio nos limites urbanos, todo aquele que se quadrar nesta hipótese, ficará sujeito ao pagamento do gravâme.

A sujeição passiva é então **direta**, porque o sujeito envolvido na hipótese é o mesmo que suporta o dever contido no **mandamento**.

**Indireta:** Pode ocorrer que a norma tributária atribua a uma pessoa, que não a envolvida na hipótese normativa, o **dever de pagar o tributo**. Nestas circunstâncias, de acordo com a terminologia em voga (9), diz-se que ocorre **sujeição**

---

9) A expressão é ambígua e criticável mas a aceitamos porque já consagrada.

**passiva indireta**, e ocorre exatamente porque o destinatário do dever, o obrigado, não é quem **praticou o fato gerador da obrigação**.

RUBENS GOMES DE SOUZA, lecionava (10):

“O tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o fato, ato ou negócio que dá origem à tributação, ou por outras palavras, da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado”.

Não obstante, isto nem sempre ocorre. Há motivos metajurídicos que aconselham a adoção, em Direito Tributário, da **sujeição passiva indireta**.

A Doutrina tem acolhido estes motivos e, sob o ponto de vista jurídico, tem concedido ao Estado a faculdade de atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento de tributo decorrente de fato alheio. (11) Apenas exige que a sujeição passiva indireta venha expressamente consignada em lei, do contrário da direta que pode ser implícita, como já o demonstrou AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO (12)

“Basta que o legislador fale em venda, compra, rendimentos, propriedade imóvel, para se deduzir que os contribuintes dos impostos que sobre estas operações recaem são o vendedor, o comprador, o que aufera rendimentos ou quem detenha a propriedade econômica de prédio ou terreno”.

---

10) “In” Compêndio de Legislação Tributária. Ed Financeiras — 3ª Ed., 1960 — pág. 71.

11) Veja-se Barbosa, Ruy Nogueira “in” Dir. Financeiro. J. Bushatsky pág. 117/8 — Baleeiro, Aliomar “in” Uma Introdução a Ciência das Finanças. Forense — pág. 225 — Albert Hensel “in” Direito Tributário — Ed. Giuffré — Milano — pág. 9415 — G. Fonrouge “in” Derecho Financeiro DEPALMA — pág. 386.

12) “in” R. D. P. nº 8 — pág. 46 — Ed. Revista dos Tribunais.

## AS RAZÕES META JURÍDICAS QUE NOS PLANOS ECONÔMICOS E POLÍTICO JUSTIFICAM A SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA

Dessas razões, tentaremos tracejar um breve resumo baseados, em princípio, numa sistematização levada a efeito por HENRY TILBERY no seu muito bom "DIREITO TRIBUTÁRIO — 2".

Ei-las:

a) Impossibilidade jurídica ou prática de alcançar a pessoa que tira vantagem econômica da situação descrita na hipótese da norma, quando dita pessoa reside ou é domiciliada no exterior, é anônima ou não identificável ou ainda quando pode desaparecer física, econômica ou juridicamente, como nos casos, v.g., de morte da pessoa física, cessação de atividades, alienação do estabelecimento, fusões, incorporações, etc.

b) Dificuldade do Estado (sujeito ativo) de alcançar com eficácia a pessoa que tira vantagem econômica da situação descrita na hipótese da norma, como por exemplo nos casos de tributação envolvendo produtores rurais, feirantes, ambulantes, varejistas ou pessoas que residem em lugar de difícil acesso ou de difícil localização.

c) Facilidade, sob o ponto de vista da administração, de cobrar o tributo de um terceiro do que da pessoa que tira vantagem econômica da situação (13) (lei do menor esforço aliada à da maior eficiência).

Neste grupo motivacional de sujeição passiva indireta, alguns fatos econômicos induzem o legislador a adotá-la, tais como os a seguir relacionados:

---

13) Nos impostos que dependem do valor dos bens "in commercium" como base de cálculo é imprescindível a preexistência de um "Sistema de preços administrados ou pautados" para que se estabeleça a "sujeição indireta".

I — “Concentração de sujeitos passivos” como diria ERNST BLUMENSTEIN, como nos casos em que poucos industriais ou atacadistas transacionam com miríades de varejistas ou ainda nos casos em que uma profusão de vendedores estão ligados a poucos compradores. Ex.: produtores de leite em relação às cooperativas ou indústrias de laticínios.

II — “Disponibilidade do objeto econômico do tributo em poder ou sob controle de poucos”.

Ex.: Empregadores em relação aos empregados; financeiras em face dos tomadores; administradoras de bens de terceiros em face dos seus clientes; os inventariantes em relação ao espólio, etc.

III — “Possibilidade de responsabilizar terceiras pessoas por interveniência em situações tributáveis”, realidade que explica a sujeição indireta de representantes, tabeliães, leiloeiros, síndicos, tutores, curadores, corretores, etc.

### AS ESPÉCIE DE SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA EXISTENTES NO CTN, SEGUNDO A LIÇÃO DE RUBENS GOMES DE SOUZA

O Saudoso Mestre no “Compêndio” — livro tão notável quanto famoso — distingue duas classes de sujeição passiva indireta:

- a) Sujeição passiva indireta por transferência;
- b) Sujeição passiva indireta por substituição.

E, explica: (14)

“TRANSFERÊNCIA: Ocorre quando a obrigação tributária depois de ter surgido contra uma pessoa determinada

(que seria o sujeito passivo direto), entretanto em virtude de um fato posterior transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto). As hipóteses de transferência, como dissemos, são três:

“a) **SOLIDARIEDADE**: é a hipótese em que as duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação”.

.....

“b) **SUCCESSÃO**: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original”

.....

“c) **RESPONSABILIDADE**: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto. No imposto de sisa (transmissão de propriedade de inter-vivos), o tabelião é responsável pelo imposto se não providenciar a sua cobrança no ato de passar a escritura”.

**SUBSTITUIÇÃO**: Ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, ou negócio tributário: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto”.

O próprio Rubens Gomes de Souza, em parecer de sua lavra encartado na R.D.P. nº 16 — 1971 — pág. 347, conclue:

“O que o C.T.N. fez (no que se refere às espécies de sujeição por ele estudadas no “Compêndio”) foi sistematizá-las, a todas, numa só hipótese de direito a que deu o nome de “RESPONSABILIDADE”, qualquer que seja o motivo determinante da sujeição passiva indireta” (grifo e parênteses, nossos).

Sendo assim, pode-se afirmar, sem medo, que no Direito Positivo Brasileiro, na medida em que o C.T.N. se nos apresenta como código e RUBENS GOMES DE SOUZA como seu fautor maior, abrigam-se casos de transferência e casos de substituição em tema de sujeição passiva indireta.

O art. 128 — caput — prevê genericamente a **substituição tributária** e os artigos 129 e 135 tratam da **transferência da obrigação de pagar tributo** na tríplice figuração por RUBENS GOMES DE SOUZA (Solidariedade, responsabilidade estrito senso e sucessão).

## CRÍTICA AO ENFOQUE TRADICIONAL DA SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA

### a) Casos de Transferência

A nossa “LEX LEGUM” tributária mormente nos artigos 134 e 135 prevê claramente a imputação de responsabilidade pelo pagamento de tributo a terceira pessoa que não a envolvida na **hipótese da norma (fato gerador) a título de sanção...**

Se o **tributo** não é sanção de ato ilícito, a prática do ilícito não poderia gerar para o seu autor uma obrigação tributária (a principal) mas tão somente uma penalidade.

O C.T.N. é isso que faz aparentemente, quando no art. 135 diz que os pais, tutores, curadores, administradores, inventariantes, síndicos, comissários, tabeliães, escrivães, demais serventuários de ofício, os sócios na liquidação de sociedades de pessoas, mandatários, prepostos, empregados apoderados, diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de **atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato, social ou estatutos.**



Por sua vez, o anterior art. 134 dispõe que as pessoas acima classificadas quando representarem os chamados “sujeitos passivos diretos” ou intervierem em atos por eles praticados responderão **solidariamente** pela dívida tributária.

E, responderão por causa de dois  **fatos**:

I — os representantes legais, estatutários e naturais por não terem se havido bem na representação, descumprindo ou deixando de promover o cumprimento das prescrições legais a que estavam sujeitos;

II — os tabeliães e demais intervenientes por não exigirem o cumprimento do dever tributário em atos, fatos ou instrumentos formados sob os seus olhos desatentos ou até mesmo coniventes.

Os representantes terão descumprido deveres inerentes à representação e os intervenientes de ofício terão transgredido deveres insitos às suas atribuições.

Há, em ambos os casos, previamente, como motivo determinante da **transferência de responsabilidade** a ocorrência de **um fato**.

Mas, assim, a responsabilidade, rigorosamente falando, não se transfere, antes nasce, brota, decorre, de **uma hipótese prevista em lei**, diferente da **hipótese fáctica** que origina o dever de pagar o tributo. . .

Há, digamos, uma nova norma (hipótese — mandamento). A transferência é só aparente!

O mesmo ocorre com o art. 129 e seguintes do C.T.N. que disciplinam a sucessão “causa-mortis” e “inter-vivos” (e a sucessão é uma das espécies de sujeição passiva indireta por transferência).

O que se pode dizer nesses casos é que a sujeição passiva é ainda **directa** (por força de lei) por isso que a suces-

são é um fenômeno que se dá “a posteriori” afetando a relação jurídica.

Deve-se notar que “**algo novo**” ocorre para o fim de obrigar o sucessor. Este algo, como tudo que é novo, **inova** a hipótese jurídica e, conseqüentemente, gera no **mandamento** um dever a cargo de um novo sujeito passivo que em virtude desse “plus” fica diretamente obrigado a realizar a prestação.

É o próprio RUBENS GOMES DE SOUZA quem demonstra isso. Diz ele:

“A transferência ocorre quando a obrigação tributária depois de ter surgido contra uma pessoa determinada, entretanto **em virtude de um fato posterior** transfere-se para outra pessoa diferente”.

Ocorre assim que em todos os casos de sujeição passiva indireta por transferência (responsabilidade,-solidariedade-sucessão) a responsabilidade não se transfere, **nasce outra vez** a partir de uma nova norma jurídica.

O máximo que se pode aceitar é que as normas, a antiga e a nova, são co-nexas. Mas exatamente porque possuem um nexo, são diversas!

RUBENS GOMES DE SOUZA com a sua notável lucidez percebeu isso quando disse que em virtude de um fato posterior a responsabilidade era transferida a terceira pessoa...

Ora, este fato posterior é precisamente a hipótese da nova norma cujo mandamento põe diretamente o dever de pagar o tributo a cargo de um novo sujeito passivo.

Em suma, do ponto de vista estritamente jurídico toda sujeição passiva é **direta** e nem há como não o ser.

A “Transferência”, senti-mo-la apenas em termos descritivos, por uma questão de reflexo no mundo jurídico de um fenômeno que é econômico.

É pois, nesse sentido, que entendemos a expressão “sueiçãõ passiva indireta”, para sermos coerentes com o enfoque metodolõgico utilizado no ensaio.

### CASOS DE SUBSTITUIÇÃO

Aqui é que não há mesmo substituição. Ocorre apenas uma assimetria no interior da norma, envolvendo o seu aspecto pessoal.

Desde o começo, independentemente de qualquer fato posterior, como nos casos de transferência, a pessoa envolvida na hipótese da norma não é a mesma que, no mandamento da mesma norma, fica obrigado do cumprimento do dever.

Por isso mesmo uma tal responsabilidade é **direta**, diretíssima, juridicamente falando... (15)

É preciso frisar que a substituição daquele que, pela lógica, deveria ser o sujeito passivo, por outra pessoa, que nada tem a ver com o fato gerador da obrigação tributária, é uma **realidade econômica** do plano pré-jurídico.

Em termos jurídicos, o sujeito passivo, seja o contribuinte seja o responsável, aparece já **diretamente obrigado** por força da norma jurídica.

Desatentos a esta sutil distinção, muitos juristas escorregam na confusão entre o que é jurídico e o que é econômico, político ou ético.

Só para exemplificar, o notável GIANNINI (16), numa assertiva passível de crítica, porque na chamada substituição tributária, a **obrigação já surge** da lei a cargo do “**substituto**” sem referência à pessoa que tira vantagem econômica do fato gerador”, salienta que:

“Quando uma pessoa entra no lugar de outra em uma determinada relação jurídica, as condições que determinam o nascimento e o conteúdo dessa relação, devem verificar-se em relação do **sujeito passivo primitivo** e não ao substituto”.

Mas, como falar em sujeito passivo primitivo, se este, em termos jurídicos, não existe, jamais existiu?

Achamos que o mestre peninsular quis, em verdade, chamar a atenção do legislador para “o substratum” econômico da “substituição” e nada mais!

De qualquer forma, com fazer GIANNINI uma tal assertiva, alertou-nos o espírito para a importância do **valor justiça** em tema de substituição.

Trata-se de fato, de uma evidência inconformável: **para que haja este tipo de sujeição** salvando-se o valor justiça é imprescindível que haja, antes, a possibilidade de o “**substituente**” ressarcir-se do dinheiro desembolsado no cumprimento de um dever tributário que, economicamente, seria de outrem...

Isto é, o “substituto” deve ficar numa situação tal que lhe permite regressar contra o “**substituído**” formando-se do ônus fiscal.