

Ainda a Substituição Tributária

Brandão Machado

Advogado tributarista formado pela FDUSP. Fundador do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Tradutor do Código Tributário Alemão.

I - Em notas de leitura, publicadas, como artigo, na coletânea de estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa¹, apresentei estudo comparativo da substituição tributária no direito brasileiro e no europeu. Afirmou-se nesse trabalho que o direito tributário alemão desconhece a figura do substituto. No imposto de renda retido na fonte, no direito alemão, o devedor do rendimento não é quem deve o imposto. Este é devido pelo credor do rendimento. A fonte atua como simples retentor e recolhedor, não substituindo, portanto, o verdadeiro devedor. A fonte exerce o encargo de órgão arrecadador ou agente de cobrança (*collecting agent* dos americanos). Na tributação na fonte há dois sujeitos passivos e duas obrigações distintas: a) obrigação de pagar o tributo com a renda recebida e b) obrigação de reter e recolher imposto devido pelo verdadeiro devedor dele, que é o beneficiário do rendimento. Essa concepção do direito alemão não é criação doutrinária. É a própria lei que adota essa qualificação.

II - Os diferentes sujeitos passivos de obrigações diversas têm denominações que bem caracterizam cada tipo de obrigação. A língua alemã permite se denominar com um só vocábulo cada um desses sujeitos passivos. Assim é que o devedor do imposto se diz *Steuerschuldner*; o sujeito recolhedor do imposto tem o nome de *Steuerentrichtungspflichtige*, palavra composta de três elementos: *Steuer* (imposto), *Entrichtung* (recolhimento) e *Pflichtige* (obrigado). A obrigação de recolher se diz *Entrichtungspflicht* em que *Pflicht* vem a ser obrigação, o dever e, portanto, no caso, obrigação acessória, como temos no direito brasileiro.

III - Como a tributarística germânica não cuida da substituição tributária, tomei a liberdade de indagar do Professor Klaus Tipke², da Universidade de Colônia, Alemanha, a sua opinião sobre a figura do substituto no direito suíço e no italiano. Com a sua habitual cortesia escreveu-me carta em que expõe o seu pensamento sobre o tema da substituição e, por sugestão do Professor Luís Eduardo Schoueri, transcrevo em seguida, em tradução livre, a parte útil da carta do professor alemão, a título de subsídio de direito comparado:

“Infelizmente, conheço muito pouco sobre o instituto da substituição tributária do direito suíço e italiano. Entendo que devedor do imposto deve ser aquele que realiza o pressuposto ao qual se vincula o imposto como consequência jurídica. É, por exemplo, o acionista, o empregado. Li de novo o que está no tratado suíço *System des Steuerrechts*, de Blumenstein-Locher (5ª edição). Tenho a impres-

¹ *Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa*, coordenado por Luís Eduardo Schoueri, São Paulo, Quartier Latin, 2003, 2 volumes, p. 74-90.

² Alguns traços biográficos do grande tributarista de Colônia podem ser lidos na recensão de um livro seu publicada na *Revista da Faculdade de Direito*, vol. 89, Universidade de São Paulo, 1994, p. 289-299.

são de que, com a instituição da substituição, se alcança o que o direito alemão obtém com o dever de recolher o imposto de fonte e com a responsabilidade da pessoa obrigada a fazer o recolhimento. Ao lado da obrigação da fonte de recolher, o devedor tem ainda a dívida do imposto, mas quem deve recolhê-lo - como é preferível na minha opinião - não entra no lugar do devedor, como acontece na substituição privativa. Contra uma substituição privativa aqui seria invocada a Corte Constitucional, porque a subjetividade é negada a quem deveria ser o devedor do imposto, de acordo com a regra geral. Muitas questões são também aqui controvertidas. Aqui também alguns autores denominam o obrigado ao recolhimento, por exemplo, a sociedade anônima, como devedor incumbido de recolher o imposto. Sobre a chamada relação tríplice - Fisco-Devedor-Recolhedor - já foram escritos muitos trabalhos de doutorado. Mas geralmente se reconhece que o devedor do imposto não perde o seu direito por causa da instituição do sujeito obrigado ao recolhimento, podendo, portanto, postular em juízo quando a fonte - sociedade anônima ou o empregador - descontar imposto indevido. Isso não seria possível contra os substitutos privativos. O instituto da substituição tributária seria aqui impugnado perante a Corte Constitucional por causa da perda de legitimidade do 'verdadeiro' devedor do imposto. Tenho também dúvida quanto ao fato de se imporem gratuitamente a um terceiro os deveres de um substituto ou de um sujeito obrigado ao recolhimento. Vejo aí um encargo especial que viola o princípio da igualdade. A Corte Constitucional alemã considera, no entanto, justificada a imposição de encargo especial.

Mais não posso infelizmente dizer-lhe sobre o assunto, porque não conheço em detalhes o direito italiano e o suíço."

IV - O emérito Professor de Colônia defende, como se vê, entendimento que não contempla, como instituto legítimo, a substituição tributária no direito alemão. Com apoio na lição de Blumenstein, examina a distinção entre substituição privativa e substituição cumulativa. Na chamada substituição privativa, isto é, na substituição em que o devedor (credor de rendimento) é excluído da relação obrigacional, o que ocorre, na visão de Tipke, constitui violação do princípio da igualdade, gerador do princípio da capacidade contributiva. No direito brasileiro, a legislação complementar permite que a responsabilidade pela dívida fiscal seja imputada, pela lei ordinária, ou somente ao titular do pressuposto do tributo, ou cumulativamente a ele e a um terceiro, que tenha vínculo com o pressuposto (art. 128, do Cód. Trib. Nac.). O Código evitou as expressões *substituição* e *substituto*, preferindo dizer *responsabilidade* e *responsável*, conceitos que não traduzem exatamente o instituto da substituição. A figura clássica do substituto tributário, tal como nos veio do direito italiano, supõe que de um pressuposto imputado ao beneficiário do rendimento nasce a obrigação tributária de um terceiro, vinculado ao pressuposto. A obrigação nasce no instante mesmo em que ocorre o fato pressuposto na lei. Figura diversa é a do responsável, que a lei envolve na obrigação depois que esta já tenha nascido. Dentro da sistemática do direito italiano e brasileiro, as figuras do responsável e do substituto são distintas quanto à sua gênese. Na substituição, a dívida surge originariamente na pessoa de quem a lei considera contribuinte, embora não se lhe possa imputar o pressuposto, ao passo que o responsável passa

a ser o titular da dívida, depois que esta já tenha surgido na pessoa de quem é o autor do fato de que resultou o imposto.

V - Há hipóteses de substituição que merecem uma reflexão maior. Quando a fonte deixa de reter o imposto devido pelo beneficiário da renda, torna-se devedor do tributo. A origem dele não está, evidentemente, no ato omissivo da fonte que tenha deixado de fazer a retenção. O pressuposto do tributo continua a ser auferimento da renda. Não há como conceber a fonte como substituto no sentido que lhe dá o direito italiano. Torna-se ela devedora por ato próprio, assumindo obrigação de outro, nascida por força de pressuposto que não se lhe pode imputar. Aí atua mais como responsável.

VI - É antiga a norma do nosso direito que atribui à fonte a obrigação de suportar o ônus do imposto de renda, quando deixa de retê-lo. O primeiro Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 19.398, de 26 de janeiro de 1926, em seu artigo 174, com a redação que lhe deu o Decreto nº 21.554, de 20 de fevereiro de 1931, acrescentando-lhe o § 6º, dispunha: “Se a fonte não descontar o imposto responderá como se o houvesse descontado.” A fonte tinha não obrigação própria, como teria se substituto fosse, mas obrigação de fazer, cujo descumprimento a tornava responsável pela dívida do devedor originário. Aí a fonte não tinha, como se disse, a condição de substituto, precisamente porque a obrigação tributária já havia nascido na pessoa do credor do rendimento. Leis posteriores mantiveram a regra, como, por exemplo, o Decreto-lei nº 4.178, de 13 de março de 1943, artigo 103: “Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento deste, como se o houvesse retido.” Esse texto foi reproduzido no artigo 103, do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, hoje incorporado no vigente Regulamento do Imposto de Renda (art. 722).

VII - Outra hipótese, também digna de reflexão, está na cobrança na fonte do imposto de renda incidente sobre os vencimentos dos servidores públicos federais. A fonte aí não podia atuar como substituto, pois, sendo credora do tributo, não poderia ela ser substituto do devedor do rendimento e ao mesmo tempo credor do tributo. A partir da vigência da Emenda Constitucional nº 18, de 6 de dezembro de 1965, a receita do imposto de renda era da União, que a partilhava entre Estados e Municípios à razão de 20% (art. 20). Ainda na vigência da Constituição Federal de 1967-1969, foi promulgada a Emenda nº 19, que alterou a redação do § 1º, do seu artigo 23, para atribuir aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto de renda que lhes cabia reter na fonte, ao pagarem vencimentos dos seus servidores. No caso também a fonte retentora não operava como substituto, porque não haveria possibilidade lógica de ser simultaneamente credora e devedora do imposto. Hoje a receita do imposto de fonte retido pelos Estados, Municípios, Distrito Federal e autarquias é receita exclusiva de quem o retém (Const. Federal, arts. 157 e 158). Em tais hipóteses fica bem nítido o caráter de mero agente arrecadador. Também causa perplexidade a tributação das cooperativas de trabalho. O Regulamento do Imposto de Renda, em seu artigo 652, manda que os tomadores de serviços retenham na fonte o imposto de renda de 1,5%

sobre o valor dos serviços prestados em cada mês pelas cooperativas. A renda tributável aí é o valor bruto dos serviços prestados. Quando a cooperativa partilhar, entre os seus sócios cooperados, as chamadas sobras, reterá na fonte o imposto de renda calculado de acordo com a tabela de desconto. Se o total desse imposto retido pela cooperativa for inferior ao imposto retido pelas tomadoras de serviço, terá a cooperativa o direito de pleitear a restituição do excesso pago, como autoriza o § 1º, do mesmo artigo 652.

VIII - Diante dessa complexa operação, cabe formular indagações sobre quem é o devedor do imposto: o tomador de serviço (como substituto) ou a cooperativa (também como substituto) ou o cooperado, que é quem, afinal, deve suportar o ônus do tributo? O tomador de serviços substitui a cooperativa e esta, por sua vez, substitui o cooperado. A teoria da substituição tributária não proporciona respostas lógicas para tais indagações. Numa hipótese como essa, teria, no direito alemão, solução extremamente simples: devedor do imposto há de ser o cooperado, sendo a cooperativa e o tomador de serviços simples sujeitos passivos de obrigação de fazer.

IX - Poderia dizer-se diante dessas hipóteses que pouco importam ao objetivo prático do direito a qualificação e o nome de um instituto jurídico, mas importam muito para o seu estudo científico.