

# AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS *ACESSÓRIAS* (INSTRUMENTAIS) E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA (*SOLIDÁRIA* OU POR SUBSTITUIÇÃO/RETENÇÃO)

Maurício Barros

## 1. Introdução

A atividade estatal de arrecadar tributos, que impõe o dever de fiscalizar o comportamento dos contribuintes com o intuito de coibir e reprimir condutas evasivas e elusivas, revela-se de fundamental importância no Estado Social e Democrático de Direito, em que é tênue a linha que divide a ilegalidade e o abuso de poder, de um lado, e as liberdades públicas garantidas aos sujeitos de direito por outro. Em suma, a interferência do Estado nas atividades e na vida privada dos contribuintes deve ser a menor ruidosa possível, de modo a garantir-lhes o pleno exercício de suas liberdades com a menor interferência, sem prejuízo da aplicação de sanções para aqueles que desobedecem à lei fiscal.

Nesse contexto, o estudo das chamadas *obrigações tributárias acessórias* ou *deveres instrumentais* assume capital relevância, eis um campo fértil para adoção das mais perversas e injustas arbitrariedades por parte do Estado-administração, que nem sempre segue as diretrizes impostas pelo Estado-legislador e, muito menos, pelo poder constituinte.

De outra banda, com a evolução dos métodos de fiscalização, crescentes são as imposições de deveres a sujeitos que não figuram como contribuintes, ou seja, que não integram a relação jurídica tributária em sentido estrito, na medida em que são meros administradores de bens de terceiros ou agentes arrecadadores (*substitutos tributários para trás*).

Dessa forma, o estudo dos limites do Estado na imposição de deveres instrumentais, bem como de que maneira poderá ele exigir tais prestações de terceiros, configura-se fundamental na determinação e manutenção do equilíbrio entre o interesse público e a

autonomia privada, bem como no alcance da tão sonhada e perseguida justiça fiscal.

## 2. Aspectos das chamadas *obrigações tributárias acessórias* (instrumentais)

O *caput* do artigo 113 do CTN divide as *obrigações tributárias em obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória*, referindo-se à primeira como a obrigação tributária propriamente dita, de natureza patrimonial, em que um sujeito é obrigado a levar aos cofres públicos certa quantia de dinheiro, em função da ocorrência de determinado fato, e, à segunda, aos deveres instrumentais (ou formais) que cabem ao contribuinte cumprir.

A chamada *obrigação tributária acessória* está prevista no artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, cujo enunciado determina que ela “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Por outro lado, o art. 115 do CTN enuncia que “fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

A primeira polêmica quanto a essa figura circunda a correção do *nomem iuris* eleito pelo Código Tributário Nacional (*obrigação acessória*). Isso porque o termo consagrado pelo CTN recebeu duríssimas críticas de Paulo De Barros Carvalho<sup>1</sup>, que nega o caráter obrigacional a tais imposições, por faltar-lhes caráter pecuniário (ao menos conversível em moeda), bem como seu caráter acessório, eis que nem sempre servirá de amparo a uma obrigação principal, tal como se dá no dever do sujeito isento em declarar-se como tal à Receita Federal. Dessa forma, o eminente professor recomenda a utilização da expressão *deveres instrumentais*.

Para José Souto Maior Borges<sup>2</sup>, não há incorreção na utilização da expressão *obrigação* para o que Paulo De Barros Carvalho

1. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 291-294.

2. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 43-53.

chama de *deveres instrumentais*, na medida em que dever é uma categoria genérica, construída no altiplano da teoria geral do direito, e obrigação é uma categoria específica, construída pela ciência do direito. Logo, como a obrigação é uma categoria jurídico-positiva, cujo objeto é a linguagem do direito positivo, e o dever é uma categoria lógico-jurídica, pois construída pela linguagem da ciência do direito. Não há óbices para que a construção jurídico-positiva das obrigações, no campo do direito tributário, venha obedecer a outros pressupostos diversos do direito privado. Neste contexto, sublinha o professor pernambucano, o conteúdo informativo da expressão *dever formal* é ainda mais pobre do que *obrigação tributária acessória*.

Por sua vez, Misabel DerzP acata a opinião de Souto Maior Borges, ao sustentar que o caráter patrimonial não é elemento inerente às obrigações, podendo o legislador criar obrigações patrimoniais e obrigações não patrimoniais, bem como que toda obrigação, no sentido material positivo, configura também um dever no plano lógico-jurídico. Sendo assim, conclui que, como o CTN classificou tais deveres como obrigações - afastando-os dos deveres facultativos -, não há qualquer óbice em nomeá-los *obrigação tributária acessória*.

Com efeito, o artigo 109 do CTN autoriza a legislação tributária a utilizar os princípios gerais de direito privado para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Sendo assim, não há qualquer óbice ao CTN para que seja utilizado o signo *obrigação* para os deveres instrumentais, independentemente da exigência, no campo do direito privado, de caráter patrimonial às obrigações, porquanto o direito tributário não se encontra jungido às definições do direito privado, à exceção das materialidades eleitas pela Constituição Federal (art. 110 do CTN).

Por outro lado, a *acessoriedade* enunciada no artigo 113 poderia referir-se à atividade tributária de modo genérico, ou seja, ao comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos independente- \*

3. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 698-702.

mente da espécie tributária<sup>4</sup>. Contudo, pertinentes são as críticas de Paulo De Barros Carvalho neste aspecto, na medida em que, como o CTN aparta as obrigações tributárias em *principal* e *accessória* e, de fato, as obrigações *accessórias* podem realmente vir desacompanhadas de qualquer obrigação *principal*, não parece correta a nomenclatura utilizada pela lei geral tributária, porquanto restringiria a instituição dessas obrigações aos casos em que houvesse obrigação principal a ser constituída.

A bem da verdade, somente poderia ser utilizada a expressão *obrigação accessória* em caso de deveres que se prestassem à constituição do débito tributário (e. g., apresentação de DCTF e GIA), pois todos os demais, mesmo que apontem uma relação jurídica tributária em seu conteúdo - como é o caso, por exemplo, do dever do transportador de carrear a nota fiscal de venda no transporte de mercadorias -, resumem-se a deveres em função do exercício do poder de polícia pelo Estado-administração, mesmo as declarações de sujeitos isentos ou imunes. Trata-se, portanto, a obrigação *accessória* de subespécie de obrigações instrumentais, presentes sempre que estas imponham ao contribuinte o dever de constituir a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário, o que se dá nos casos de lançamento por homologação (art. 150, CTN).

Sendo assim, tal como sustenta Maurício Zockun<sup>5</sup>, a expressão *obrigação tributária instrumental* revela-se a mais adequada para o instituto, sem prejuízo da existência da subespécie *obrigação tributária accessória*, quando houver constituição do tributo.

José Souto Maior Borges<sup>6</sup> propõe a classificação das obrigações instrumentais entre três espécies: obrigações *de fazer*, como expedir notas fiscais, emitir conhecimentos de transporte, escriturar livros e prestar informações e esclarecimentos ao fisco; obrigações *de não-fazer*, como o dever de não rasurar ou adulterar notas e documentos fiscais; e obrigações *de tolerar*, como manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas e suportar a fiscaliza-

4. Neste sentido, é a interessante visão de AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001, pp. 241-242.

5. *Regime jurídico da obrigação tributária accessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 122.

6. *Lançamento tributário*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 142.

ção. Esta classificação, contudo, apresenta falhas, já que (i) o *tolerar* e o *não-fazer* apresentam-se como classes extremamente próximas, senão coincidentes, o que possibilitaria a confusão entre muitos de seus elementos, e (ii) as obrigações classificadas como de *não-fazer* mais se assemelham a obrigações de fazer, já que o *não-rasurar* ou *não-adulterar* se incluem na espécie *manter* documentos fiscais.

Neste prisma, aproveitando parcialmente a classificação adotada pelo eminente jurista, da leitura do § 2º do artigo 113 do CTN, é possível adotar uma classificação das obrigações instrumentais entre *omissivas (prestações negativas)*, que consistem no dever do contribuinte de não se opor (permitir) a que o fisco verifique seus documentos, fulcrada no artigo 195 do Código Tributário Nacional<sup>7</sup>, e *comissivas (prestações positivas)*, todas aquelas que impõem ao contribuinte um dever de fazer algo. Por outro lado, entre as chamadas obrigações instrumentais comissivas, o CTN apresenta aquelas que terão hipótese de incidência especificada na legislação tributária, conforme o artigo 115, e aquelas que decorrerão de mera intimação do sujeito passivo, assumindo caráter generalizado, nos termos do artigo 197 do CTN. Portanto, podem ser vislumbradas duas classes de obrigações instrumentais e, dentro da classe das obrigações comissivas, as subclasses *comissivas gerais* e *comissivas específicas*.

Essa proposta de classificação revela-se útil para dirimir outra polêmica que resulta do enunciado do artigo 113, § 2º, do CTN, que consiste na interpretação da expressão *decorre da legislação tributária*, o que aparta duas correntes quanto à exigência de lei para a instituição de deveres instrumentais.

Com efeito, parte da doutrina<sup>8</sup> interpreta a expressão *legislação tributária*, enunciada nos artigos 113 e 115 do CTN, em conjun-

7. Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

8. Nesse sentido: MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 96, pp. 29-35; BORGES, Arnaldo. Obrigação tributária acessória. *Revista de Direito Tributário* n° 4, pp. 85-97.

to com o artigo 96 do mesmo diploma, que define como *legislação tributária* “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Neste sentido, as obrigações instrumentais poderiam ser criadas por quaisquer instrumentos normativos secundários, como instruções normativas, portarias etc.

Ocorre que a leitura do Código Tributário Nacional não deve apartar-se dos princípios constitucionais que regem as relações Estado-administração/administrados, que se pautam, precipuamente, pelo princípio da legalidade, direito fundamental segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Neste sentido, Paulo De Barros Carvalho<sup>9</sup> esclarece que, embora a legislação tributária, assim compreendidos os atos enumerados no artigo 96 do CTN, regule a competência e os poderes das autoridades administrativas incumbidas de fiscalizar a aplicação dos preceitos básicos estatuídos pelo CTN, os administrados não estão sujeitos a realizar todo e qualquer desejo do Estado emanado da atividade de fiscalização, porquanto somente estarão obrigados a cumprir as exigências previamente instituídas por lei formal.

No caso das obrigações comissivas específicas, deverá haver lei específica determinando o seu cumprimento, sem o que estas obrigações não poderão ser exigidas, pelo princípio da legalidade. É dizer, o regulamento não poderá exigir dos administrados que adotem certa conduta, de modo a satisfazer a exigência fiscal, muito menos norma individual e concreta da lavra da fiscalização. Nestes casos, a norma deverá ser geral e abstrata, construída a partir de lei formal, e apresentar estrutura hipotético-condicional em cujo antecedente exista a previsão de um fato específico cuja ocorrência, no mundo do ser, deverá desencadear a obrigação do contribuinte em materializar a conduta desejada no conseqüente.

Por outro lado, no caso das obrigações comissivas gerais e omissivas, as regras gerais do CTN revelam-se suficientes para revestir a atividade fiscalizatória de plena legalidade, independente-

---

9. Op. Cit, pp. 534-537.

mente de lei específica para constituir a relação jurídica, que, no caso, assumirá a condição de *relação jurídica efectual*<sup>TM</sup>, embora o cumprimento da obrigação, no mais das vezes, exigirá um mínimo de formalização (intimação do sujeito passivo da obrigação instrumental). Não obstante, tais normas apresentam em sua estrutura uma hipótese cujo fato preponderante é a submissão ao poder de polícia do fisco e cujo conseqüente trará uma relação jurídica em que o sujeito passivo é obrigado a omitir-se ou prestar uma informação solicitada pelo fisco.

É de se ter em mente, porém, que, nos casos das obrigações instrumentais comissivas gerais e omissivas, o campo material de incidência possível dessas regras deverá observar a relação entre o sujeito passivo possível e a informação/omissão desejada pelo fisco, uma vez que não poderá este exigir algo que o administrado não possa cumprir, como a entrega de documentos de terceiro ou a permissão de fiscalização de estabelecimento de outrem. Neste contexto, deverá haver uma relação direta entre o sujeito passivo e o tributo investigado ou, em caso de relação indireta, uma relação de poder ou um dever de armazenagem de informações entre o sujeito passivo da obrigação instrumental e o contribuinte.

Além disso, como todo e qualquer ato administrativo, essas obrigações instrumentais deverão ser exigidas em observância dos requisitos (conteúdo e forma) e pressupostos de validade inerentes aos atos administrativos (sujeito, motivo, motivação, finalidade, causa e formalização), sob pena de anulação, bem como estarão sujeitas ao controle jurisdicional de legalidade<sup>10 11</sup>.

Muitas vezes, a legislação prevê o cumprimento de obrigações instrumentais como condição para manutenção da tributação me-

---

10. Eurico Marcos Diniz De Santi, ancorado nas lições de Geraldo Ataliba e Lourival Vilanova, conceitua a "relação jurídica efectual" como aquela que, "em contraposição à intranormativa, pela situação de surgir de facto sem apresentar necessariamente revestimento lingüístico de norma jurídica: a relação jurídica efectual deve ser, sem que para isso seja declarada juridicamente. Ela decorre de facto que independe de ato de autoridade, por isso rebenta automática e infalivelmente (Becker) com a ocorrência do fato jurídico tributário". In *Lançamento tributário*. 2ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 178.

11. Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de direito administrativo*. 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 1998, pp. 229 e ss.

nos gravosa do contribuinte, cominando como uma *sanção* pelo seu descumprimento o agravamento do tributo, independentemente do regime jurídico ao qual o contribuinte está inserido por lei. Neste sentido, é a determinação do Estado de São Paulo constante nos artigos 56 e 56-A do RICMS e no Comunicado CAT n° 65/03, que exigem do contribuinte paulista a comprovação de que a empresa destinatária das mercadorias, se dedicada à construção civil e sediada em outro estado da federação, tenha realizado no mínimo doze operações de circulação de mercadorias nos doze meses anteriores à data da remessa, para que seja possível caracterizá-la como contribuinte da exação estadual e, assim, aplicar a alíquota interestadual. Esta regra, sobre desprezar a eventual inscrição da construtora no cadastro de contribuintes de ICMS de seu Estado - o que, por si só, já gera presunção em favor do contribuinte paulista, com inversão do ônus da prova -, impõe a este que obtenha documentos dos quais não tem o menor controle, pois pertencentes a terceiro.

Importante registrar ainda que as obrigações omissivas, previstas no artigo 195 do CTN, não encerram um autoritarismo, mas tão-somente um desdobramento do princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse do particular, segundo o qual a administração não pode sofrer embaraços impeditivos à sua atividade fiscalizatória, bem como do próprio enunciado do artigo 145, § 1º, 2ª parte, da constituição Federal: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, *facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*” (grifos nossos).

Por sua vez, o art. 197 do CTN determina que os sujeitos que enumera devem acatar o regular exercício das competências dentro dos limites da lei, na medida em que, mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. São eles:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

- II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
- III - as empresas de administração de bens;
- IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
- V - os inventariantes;
- VI - os síndicos, comissários e liquidatários;
- VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Evidentemente, a exigência do artigo 197 deverá ser sopesada com valores consagrados na Constituição Federal, como o direito à intimidade e ao sigilo de informações, na medida em que somente as informações estritamente necessárias à fiscalização deverão ser prestadas à autoridade fiscal.

Além disso, o próprio CTN impõe limites ao amplo acesso do fisco às informações que lhe serão prestadas pelos sujeitos ali arrolados, na medida em que o parágrafo único do artigo 197 prevê que “a obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão”. Dessa forma, há os limites constitucionais ao livre acesso do fisco às informações do contribuinte, de um lado, que visam sua própria salvaguarda, e a limitação imposta pela norma geral tributária, que se volta a preservar os interesses dos terceiros. Neste sentido, Misabel Derzi<sup>12</sup> pontua que “no caso de terceiros, obrigados a informar ou fornecer dados próprios do contribuinte úteis ao lançamento, a recusa pode estar legal ou constitucionalmente fundamentada na proteção da intimidade e no segredo profissional - inclusive bancário”.

Por outro lado, a legislação também tem avançado no sentido de delimitar a atividade da fiscalização e, assim, dar mais segurança aos sujeitos fiscalizados, como se deu com a instituição do Mandado de Procedimento Fiscal na esfera federal, regulamentado pela Portaria SRF nº 1.265/99 e pelo Decreto nº 3.969/01<sup>13</sup>, que instituem

---

12. *Op. cit.*, p. 996.

13. Neste caso, ainda que a inovação tenha se dado por meio de regulamento, por tratar-se de imposição de deveres à própria fiscalização, não há que se falar em violação ao

prazos de cumprimento, delimitam o objeto e impõem o dever de motivação das fiscalizações federais.

Não obstante, a Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>14</sup> não tem acatado os argumentos dos contribuintes quanto à nulidade do lançamento em situações em que a fiscalização excedeu o prazo previsto no MPF ou, ainda, quando tenha redirecionado a fiscalização para um outro tributo. Nesses casos, há uma flagrante distorção do sistema de proteção ao contribuinte criado pela própria fiscalização, cuja finalidade precípua é garantir-lhes a esperada segurança jurídica. Assim, a CSRF entendeu que a competência dos AFRF's decorre não da Portaria n.º 1.265/99, mas da lei (art. 142 do Código Tributário Nacional e art. 6º da Medida Provisória n.º 1.915/99), bem como que o disposto na Portaria, embora possa regular a competência e poder das autoridades administrativas por força do disposto no art. 194 do CTN, deverá ser interpretado em conjunto com os artigos 100 e 142 do CTN, de maneira a meramente complementá-los, dentro do delimitado campo de competência atribuído aos regulamentos no direito brasileiro.

As obrigações instrumentais, quando descumpridas pelo sujeito passivo correspondente, darão ensejo à aplicação de sanções, que poderão ser pecuniárias (multas) ou decorrentes do exercício de poder de polícia, tais como o indeferimento da emissão de certidões negativas, a suspensão do cadastro de contribuintes, ou a exclusão do contribuinte de regimes especiais. Nestes casos, sempre haverá a necessidade de lei formal prevendo a instituição de tais penalidades, sob pena de ilegalidade e abuso de poder.

Examinada isoladamente, nenhuma distinção apresenta a relação jurídica tributária e a relação jurídica sancionadora. Em ambas há um sujeito ativo, titular de um direito público subjetivo de exigir, e um sujeito passivo, responsável pelo cumprimento da específica prestação, simbolizada em valores patrimoniais. O que as

---

princípio da legalidade. Neste sentido: ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2ª edição, 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 133.

14. “MPF - FALTA DE RENOVAÇÃO NO PRAZO REGULAMENTAR - NULIDADE - INOCORRÊNCIA - O desrespeito à renovação do MPF no prazo previsto na Portaria SRF 1265/99 não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores” (sic) (Primeira Turma, rei. Cons. José Henrique Longo, j. em 14.3.2005).

difere, contudo, é o elemento ilícito em seus antecedentes, presente na relação jurídica sancionatória e ausente na relação jurídica tributária.

Com efeito, o § 3º do artigo 113 do CTN estabelece que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”. Contudo, há um equívoco do legislador ao incluir a penalidade como objeto possível da obrigação tributária, na medida em que o conceito de *penalidade* não se coaduna com o conceito de *tributo* apresentado pelo artigo 3º do CTN, pois este afasta as sanções por ato ilícito das prestações pecuniárias de natureza tributária. O próprio CTN afasta uma coisa da outra, ao associar o fato lícito a obrigação tributária e o fato ilícito à penalidade pecuniária.

Sendo assim, esse dispositivo não representa a conversão, pura e simples, de um fato ilícito - descumprimento da obrigação instrumental - em hipótese de incidência de tributo, mas tão-somente submete ao procedimento de cobrança do tributo a cobrança da sanção, desde a necessidade de constituição do crédito correspondente até o processamento de execução fiscal.

Não obstante, a medida da penalidade a ser aplicada pelo legislador deverá ser proporcional à infração, em respeito aos princípios da razoabilidade e da vedação da instituição de tributo com efeito confiscatório, o que tolhe do legislador a possibilidade, por exemplo, de instituição de multa por descumprimento de obrigação instrumental cuja base de cálculo seja o valor da operação ou do tributo devido na operação, o que, na maioria das vezes, se mostra um exagero, em violação ao artigo 150, IV, da Constituição Federal. Sobre o assunto, Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>15</sup> assim se manifesta:

Em terceiro lugar, a de que uma multa excessiva, ultrapassando o razoável, para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco.

15. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 67.

Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência e exige todo um *processus*. A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional.

É bom sublinhar que a multa, conquanto ente sancionante, quando ingressa no patrimônio estatal, o faz como receita (as penalidades na medida em que implicam deveres de entrega de dinheiro ao Estado, traduzem fórmula de transferência de riqueza dos particulares para a fazenda pública. Em ciência das finanças o pagamento da multa é classificado como receita derivada, ao lado dos tributos).

Importante ressaltar que o E. Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551, afastou a imposição de multa arbitrária desproporcional à consequência jurídica do eventual ilícito cometido, correspondente a valor superior a 100% (cento por cento) sobre o tributo devido, pela ocorrência de confisco<sup>16</sup>.

Não se alegue que o princípio da vedação do tributo com efeito confiscatório não seria aplicável às multas, porquanto tal entendimento já foi há muito afastado tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência. Neste sentido, professa Ricardo Lobo Torres<sup>17</sup>:

A proibição de imposto com efeito confiscatório é vera imunidade fiscal, e não simples princípio jurídico vinculado à justiça ou à segurança jurídica. Imuniza contra a cobrança de tributos a propriedade privada

16. "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente" (STF, Pleno, ADI 551-RJ, rei. Min. ILMAR GALVÃO, DJ 14.2.2003, p. 58).

17. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume III - Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 2ª edição. Rio de Janeiro : Renovar, 1999, pp. 128-137.

considerada em sua totalidade, pois o Estado não pode utilizar o seu poder fiscal para aniquilar a liberdade individual, que não sobrevive sem aquele direito.

[...]

Sujeitam-se à vedação constitucional as multas e penalidades pecuniárias aplicadas pelo descumprimento da legislação fiscal, quando exorbitantes. A jurisprudência e a doutrina não discrepam desse entendimento.

Por outro lado, a aplicação do princípio da vedação do tributo com efeito confiscatório não poderá ser estendido à própria obrigação instrumental, na medida em que a Constituição Federal se volta, efetivamente, às obrigações pecuniárias. Não obstante, as obrigações instrumentais não poderão tolher a liberdade dos administrados, por demonstrarem-se excessivas ou desproporcionais, de modo a desencorajarem o exercício de certa atividade.<sup>18</sup> Exemplo emblemático foi a decisão do Supremo Tribunal Federal<sup>19</sup> tratando da exigência de pesagem de botijões de gás à vista do consumidor no momento da compra, o que poderia inviabilizar a atividade econômica. Embora não tratasse de obrigação de obrigação instrumental, o raciocínio poderá ser aplicado a esta modalidade de deveres.

Postas estas considerações sobre as obrigações instrumentais, cumpre associar este instituto às figuras do responsável solidário e por retenção, bem como traçar os limites de imposição do legislador nesta seara.

---

18. Cf. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, pp. 148 e ss.

19. “EMENTA - Gás liquefeito de petróleo: lei estadual que determina a pesagem de botijões entregues ou recebidos para substituição a vista do consumidor, com pagamento imediato de eventual diferença a menor: arguição de inconstitucionalidade fundada nos arts. 22, IV e VI (energia e metrologia), 24 e PARS., 25, PAR. 2., 238, além de violação ao princípio de proporcionalidade e razoabilidade das leis restritivas de direitos: plausibilidade jurídica da arguição que aconselha a suspensão cautelar da lei impugnada, a fim de evitar danos irreparáveis a economia do setor, no caso de vir a declarar-se a inconstitucionalidade: liminar deferida” (Pleno, ADI-MC 855-PR, DJ de 01.10.1993, p. 20.212).

### 3. A sujeição passiva tributária, as figuras da *responsabilidade solidária*, da substituição tributária por retenção e as obrigações instrumentais

#### 3.1. Noções gerais

A sujeição passiva tributária, ao menos no que toca à responsabilidade, é matéria reservada à lei complementar, tendo em vista o disposto no artigo 146, *caput*, III, *a*, *in fine*, da Constituição Federal<sup>20</sup>. Seguindo a linha de Heleno Taveira Torres<sup>21</sup> quanto às funções das normas gerais em direito tributário, a lei complementar deverá garantir a harmonização dos procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de obrigação, lançamento e crédito, e da uniformização dos prazos de decadência e prescrição, bem como dispor sobre fatos geradores, base de cálculo e sujeitos passivos, para evitar conflitos de competência. Além disso, a exigência de norma geral que trata da responsabilidade tributária, impondo limitações à eleição de terceiros responsáveis pelo recolhimento do tributo, é imperativa do princípio da segurança jurídica, em sua função certa, como sustenta Tércio Sampaio Ferraz Júnior.<sup>22</sup>

20. Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

21. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional - hierarquia de normas - papel do CTN no ordenamento. *Revista Diálogo Jurídico*, n.º 10, pp. 11-12. Salvador : CAJ - Centro de Atualização Jurídica, janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 01.9.2004.

22. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. In: *Revista de Direito Tributário*, n.ºs 17-18, pp. 51-56. O Autor entende que a certeza é um elemento primordial da segurança, consistente à determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um determinado comportamento, de modo que o cidadão saiba de antemão a consequência de suas ações. Neste contexto, o legislador deverá estabelecer uma norma prevendo uma ação-tipo, de maneira que nela caibam todas as ações concretas que ela inclui. A tipificação, neste caso, é garantia da certeza, que é base da segurança. Por outro lado, a função-certeza se presta a tolher das legislações locais e da jurisprudência qualquer liberdade em inovar os conteúdos das condutas hipoteticamente previstas, o que promoveria insegurança.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária principal divide-se entre contribuinte, “quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, e responsável, “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. Em uma leitura apressada deste dispositivo, o intérprete poderia chegar à conclusão de que a lei poderia eleger qualquer sujeito para figurar na condição de responsável, ainda que se nada tivesse com o evento tributado, na medida em que a expressão “sem revestir a condição de contribuinte”, consignada no inciso II do parágrafo único, afastaria a necessidade de qualquer relação do terceiro com o evento, a que alude o inciso I.

Essa, entretanto, não é a leitura mais acertada desse enunciado. Conforme o magistério de Marçal Justen Filho<sup>23</sup>, o sistema tributário brasileiro, tendo em vista sua matriz constitucional, elege para cada tributo o *destinatário constitucional tributário*, eleição esta que deverá ser respeitada pela legislação infraconstitucional inclusive na escolha dos responsáveis, porquanto estes deverão ter vínculos com o *destinatário* que lhes permitam figurar no pólo passivo da obrigação. Grosso modo, o contribuinte deverá ter vínculo direto com a materialidade da regra-matriz de incidência tributária, sendo que o responsável (*lato sensu*) deverá sempre ter vínculo com o contribuinte, seja por uma relação de representação, seja em função de uma relação de poder<sup>24</sup>.

Para Geraldo Ataliba<sup>25</sup>, não existe a possibilidade de a lei promover livremente a eleição do sujeito passivo da obrigação tributária, pois, mesmo nas hipóteses de substituição e responsabilidade, a

23. *Sujeição passiva tributária*. Tese de doutorado. São Paulo: PUC/SP, 1985, p. 347. Nas palavras do autor: “O princípio da capacidade contributiva, relativamente às determinações subjetiva e objetiva, impõe que o mandamento seja coerente e proporcionado com a hipótese de incidência. Nem é viável uma base impositiva incompatível com a materialidade da hipótese, nem é admissível uma desvinculação entre o sujeito passivo tributário e o sujeito envolvido na situação descrita na hipótese de incidência. E é assim porque as contradições apontadas conduziriam à ofensa aos princípios constitucionais tributários, como também à discriminação constitucional de competência tributária.”

24. JUSTEN FILHO, Marçal. *Op. cit.*, p. 303.

25. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 7-8.

norma infraconstitucional somente poderia deslocar a sujeição passiva a pessoa diversa do contribuinte para, indiretamente, atingir o sujeito que demonstrasse capacidade contributiva<sup>26</sup>.

Ainda que a exigência do artigo 121 do CTN seja apenas a relação do responsável com o contribuinte, resulta evidente que o primeiro, ainda que de maneira indireta, deverá ter relação com o evento a ser tributado, pois dessa relação deverá resultar a posição do responsável sobre o contribuinte que deveria ter satisfeito a obrigação tributária, pois, caso dessa relação não suija esse vínculo, não se poderá atribuir a outrem a obrigação em adimplir o tributo.

A legislação infraconstitucional não pode, em nome do princípio da eficiência administrativa ou da supremacia do interesse público, eleger quem quer que seja para figurar como responsável tributário, na medida em que, nesta hipótese, estar-se-ia contemplando a pura e simples supremacia não do efetivo interesse público, mas do interesse da administração pública (interesse público secundário), que não pode atropelar os princípios da propriedade, da segurança jurídica, do devido processo legal, da isonomia e da capacidade contributiva.

Além disso, a atividade tributária deverá respeitar o nexo de causalidade entre o descumprimento da obrigação e a relação jurídica composta pelo responsável e o contribuinte, e não colher qualquer sujeito indiscriminadamente para figurar no pólo passivo de relação jurídica tributária, o que somente lhe é permitido fazer caso o sujeito eleito tenha relação com o destinatário constitucional tributário previamente estabelecido.

---

26. Lei complementar em matéria tributaria. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 13, n. 48, São Paulo, abr./jun. 1989, p. 84-106. Segundo o autor, “[...] o sujeito passivo de todos os impostos, de todos os tributos no Brasil com essa Constituição que temos, que com toda essa arrumação, é igual às anteriores, está dito no Texto Constitucional e nenhuma lei pode mudar. Não me venham com o negócio da substituição ou da responsabilidade, pois isso é outra coisa. São procedimentos esses algumas vezes lícitos para, dando a volta, pegar a capacidade contributiva de alguém que a Constituição já indicou. E se, pela substituição, pelo mecanismo de responsabilidade, terminar sendo diminuído patrimonialmente quem não revelou capacidade contributiva, pelo acontecimento do fato, aquela lei será inconstitucional. De maneira que a substituição ou responsabilização não autorizam ninguém a dizer que o legislador escolhe o sujeito passivo à vontade” (p. 92).

A tradicional doutrina<sup>27</sup>, partindo da separação das obrigações entre o débito (*schuld*) e a responsabilidade (*haftung*), sempre considerou que o responsável seria o sujeito que, embora não fosse o titular pelo cumprimento da obrigação, detinha a responsabilidade pelo seu adimplemento.

Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>28</sup>, ancorado em lição de Rubens Gomes de Souza, sustenta que, na responsabilidade tributária, há uma *transferência* do dever de satisfazer a obrigação do contribuinte para o responsável. Para o ilustre professor - que, tal como Marçal Justen Filho, identifica a sujeição passiva no antecedente da norma tributária -, o contribuinte estaria alojado no antecedente da norma tributária, enquanto o responsável figuraria no conseqüente, integrando, efetivamente, a relação jurídica tributária, pois tem o dever de pagar dívida própria, e não alheia.

Já no entendimento de Paulo De Barros Carvalho<sup>29</sup>, a responsabilidade tributária nada mais é do que uma obrigação de natureza administrativa, na qual ao sujeito legalmente qualificado como responsável é imputada uma sanção administrativa pelo descumprimento de dever legal, qual seja, *exigir* do contribuinte o adimplemento de sua (contribuinte) obrigação tributária, na medida em que sobre este exerce poder. A sanção é resultado da falta de zelo do responsável no exercício de função que lhe toca.

Tal entendimento foi rechaçado por Marçal Justen Filho<sup>30</sup>, para quem essa dualidade de obrigações (uma, do contribuinte, de natureza tributária; e outra, do responsável, de natureza sancionatória/administrativa) faria com que, no caso de satisfação da obrigação pelo responsável, restasse pendente a obrigação do contribuinte. Para ele, o responsável também tem o dever de pagar tributo, na medida em que o pagamento por ele efetuado desobriga o contribuinte, e como o mesmo pagamento satisfaz a ambas as obrigações, conclui que se tratam da mesma obrigação.

---

27. Minucioso e denso estudo sobre este aspecto, bem como sobre o progresso histórico do entendimento doutrinário acerca da responsabilidade tributária foi realizado por Marçal Justen Filho (*Sujeição passiva tributária*, pp. 98-213).

28. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 598-600.

29. *Curso de direito tributário*, pp. 230-232.

30. *Op. cit.*, p. 351.

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>31</sup> também desferiu críticas à teoria de Paulo de Barros Carvalho, *verbis*:

O responsável tributário, pois, o é por *transferência do dever* ou por *substituição da pessoa* que deveria ser o sujeito passivo, precisamente porque realizou o fato gerador. Aqui, mais uma vez, a propósito-se a crítica feita ao Professor Paulo de Barros Carvalho, que não admite na *hipótese de incidência* da norma tributária a autonomia do *aspecto pessoal*. [...] Cabe frisar que, nos casos de *responsabilidade tributária por transferência*, existe uma cláusula jurídica que imputa ao responsável o dever de pagar o tributo no lugar do contribuinte. O que se transfere é o *dever jurídico*, que migra total ou parcialmente do contribuinte para o responsável.

Replicando as críticas, Paulo De Barros Carvalho<sup>32</sup> sustenta que não há qualquer *transferência* da obrigação de um sujeito para outro ou, ainda, a *substituição* do sujeito, porquanto tais fatos decorrem de fase pré-jurídica, de escolha do legislador. Além disso, sustenta que “nada obsta a que o legislador declare extinta a obrigação tributária, no mesmo instante em que também se extingue a relação sancionatória. Dá-se por satisfeito, havendo conseguido seu objetivo final. Nem por isso, contudo, poderá impedir que o ‘responsável’ procure ressarcir-se junto ao sujeito passivo tributário, aparecendo, perante ele, como credor no âmbito de uma relação de direito privado.”

Independentemente da postura doutrinária a ser adotada, fato é que o artigo 128 do CTN encerra uma cláusula geral de responsabilidade, segundo a qual “sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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 lei não poderá estabelecer formas de responsabilidade que extravasem os limites impostos pelo CTN, a não ser por intermédio de lei complementar nacional (*sem prejuízo*),

31. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 592.

32. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 159.

pelo que resultam esgotadas as possibilidades de inovação na legislação ordinária do destinatário do tributo<sup>33</sup>.

Sendo assim, adotando a limitação do CTN e a classificação enunciada por Heleno Taveira Tôrres<sup>34</sup>, a sujeição passiva tributária pode ser dividida entre (1) contribuintes, individuais ou solidários (art. 121, parágrafo único; 124, I, CTN); (2) responsáveis: (2.1) vinculados ao fato jurídico tributário, nos termos da legislação das pessoas tributantes (art. 121, parágrafo único, II; e 128, CTN); (2.2) por sucessão imobiliária (art. 130, CTN), por aquisição ou remissão de bens (art. 131, I, CTN), *causa mortis* (art. 131, II e III, CTN), empresarial por reorganização (transformação, fusão ou incorporação) ou extinção (art. 132, CTN), empresarial por aquisição (art. 133, CTN); (2.3) terceiros (arts. 134 e 135); (2.4) por infrações (arts. 136 e 137); (3) agentes de retenção, ou substitutos tributários *para trás* (porque o fato jurídico já ocorreu); (4) substituição tributária propriamente dita, ou a chamada substituição tributária *para frente* (art. 150, § 7º, CF/88).

### 3.2. Capacidade tributária e sujeição passiva

O artigo 126 do CTN estabelece que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais (inciso I); de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios (inciso II); ou de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que seja configurada uma unidade econômica ou profissional (inciso III).

A capacidade para promover os fatos tributários, ou deles participar, não é exclusividade dos entes dotados de personalidade jurídica. Os limites do legislador cingem-se apenas à outorga constitucional de competência e ao grau de relacionamento da entidade com o evento fático. Dentro dessa moldura, ele poderá atribuir

33. Nesse sentido TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária - regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 70, p. 92.

34. Substituição Tributária - regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais), p. 93.

personalidade tributária e capacidade para realizar o fato jurídico tributário a quem não as tenha reconhecidas pelo direito civil (ex.: sociedade de fato, grupo de sociedades).

Já no tocante ao conseqüente normativo, o rol de opções do legislador se restringe sensivelmente, na medida em que não poderá eleger como sujeito passivo alguém que não tenha personalidade jurídica, nos termos definidos pelo direito civil. Somente quem tem personalidade jurídica poderá ser sujeito passivo de obrigações tributárias (o que vale para qualquer relação jurídica).

A compreensão desse artigo é fundamental no estudo da *responsabilidade solidária* prescrita no artigo 134 do CTN, bem como o vínculo dos sujeitos ali arrolados com os sujeitos representados e o campo material possível de instituição de obrigações instrumentais a terceiros, porquanto, muitas vezes, o sujeito passivo do tributo não é sujeito capaz de constituir o fato jurídico tributário ou, ainda, cumprir obrigação instrumental.

### 3.3 O sujeito passivo das obrigações instrumentais

A regra geral de sujeição passiva das obrigações instrumentais aloja-se no artigo 122 do Código Tributário Nacional, que enuncia que “sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”. Trata-se de manifesto truismo, que não leva o intérprete a parte alguma, pois é de clareza hialina que o sujeito passivo de uma obrigação somente poderá ser aquele obrigado à prestação correspondente.

Por outro lado, tal como ocorre com o sujeito passivo da obrigação principal, há um sujeito passivo das obrigações instrumentais pressuposto na Constituição Federal, ou seja, um sujeito passivo possível, que não poderá trespassar a figura do próprio contribuinte, de sujeito que tenha conhecimento e relação com a matéria tributária correspondente (tributo investigado) e dos sujeitos que, em função de ofício, detêm a informação buscada.

O estabelecimento de critérios para determinação do sujeito passivo da obrigação instrumental revela-se a mais poderosa limitação das regras gerais sobre esses deveres, na medida em que o CTN informa, tal como já dito, um amplo campo material de

incidência dessas obrigações, o que facilmente poderia tolher de fronteiras a atividade fiscalizatória.

Não obstante, tal com já adiantado, o sujeito passivo deverá ser criteriosamente eleito pelo legislador infraconstitucional, de modo que a instituição do ônus não configure abuso de poder do fisco ou que comine uma prestação de cumprimento impossível.

Dessa forma, tal como sustenta Maurício Zockun<sup>35</sup>, o primeiro critério de escolha do sujeito passivo da obrigação instrumental será um dos sujeitos da relação jurídica sobre a qual incidiu a norma tributária em sentido estrito, ou seja, a relação jurídica que integrou o antecedente da norma individual e concreta do tributo. Exemplo clássico é a relação jurídica construída em negócio de venda de imóvel, sobre a qual incide o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), em que a obrigação instrumental poderá ser exigida tanto do vendedor quanto do comprador.

Por outro lado, retomando uma vez mais os limites materiais da exigência instrumental, em casos como esse, a exigência somente poderá restringir-se à operação sujeita à tributação, o que impede o fisco de, a pretexto de fiscalizar o recolhimento do aludido imposto, solicitar documentação ou informações que nada têm com esta operação.

Por outro lado, o sujeito passivo deverá ser contribuinte do tributo fiscalizado nos casos de obrigações vinculadas à exação, sem o que, igualmente, torna-se impossibilitada a exigência instrumental, como no caso de exigência de manutenção de livro de entrada e saída de ICMS de empresas prestadoras de serviços. Recentemente, o E. Superior Tribunal de Justiça decidiu que sujeito que não é contribuinte do Imposto sobre Serviços não deve ser obrigado a exibir seus livros fiscais ao fisco municipal, na medida em que não há qualquer interesse deste em verificá-los<sup>36</sup>. Essa possibili-

35. *Op. cit.*, pp. 138-140.

36. "TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. EMPRESA NÃO CONTRIBUINTE. OBRIGATORIEDADE DE EXIBIÇÃO DOS LIVROS COMERCIAIS. INEXISTÊNCIA. ART. 113, § 2º, DO CTN.

I - A discussão dos autos cinge-se à necessidade, ou não, de a empresa recorrida, pelo fato de não ser contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, ainda assim ser obrigada a exibir seus livros fiscais ao Município de São Paulo.

II - Restou incontroverso o fato de que a empresa Recorrida não recolhe ISSQN aos

dade, contudo, não exclui o dever de informação de sujeito que, embora efetue operações isentas de um dado tributo, possa prestar informações relevantes ao controle da circulação de determinada mercadoria, pois dela participou em alguma medida, em função de poder de polícia do Estado<sup>37</sup>.

Além disso, o conhecimento ou participação, direta ou indireta, na materialidade tributada pela norma em sentido estrito configura outro critério para eleição do sujeito passivo, eis que não poderão ser eleitos sujeitos que em nada contribuíram (em sentido lato) para o surgimento do fato jurídico tributário, pois, como já

---

cofres do Município de São Paulo.

III - Nesse contexto, verifica-se que, mesmo que haja o Poder Estatal, *ex vi legis*, de impor o cumprimento de certas obrigações acessórias, a Administração Tributária deve seguir o parâmetro fixado no § 2º do art. 113 do CTN, isto é, a exigibilidade dessas obrigações deve necessariamente decorrer do interesse na arrecadação.

W - *In casu*, não se verifica o aludido interesse, porquanto a própria Municipalidade reconhece que a Recorrida não consta do Cadastro de Contribuintes do ISSQN.

V - Mesmo que o ordenamento jurídico tributário considere certo grau de independência entre a obrigação principal e a acessória, notadamente quanto ao cumprimento desta última, não há como se admitir o funcionamento da máquina estatal, nos casos em que não há interesse direto na arrecadação tributária.

VI - Se inexistente tributo a ser recolhido, não há motivo/interesse para se impor uma obrigação acessória, exatamente porque não haverá prestação posterior correspondente. Exatamente por isso, o legislador incluiu no aludido § 2º do art. 113 do CTN a expressão "*no interesse da arrecadação*".

VII - Recurso Especial improvido" (Primeira Turma, REsp 539.084-SP, rei. Min. Francisco Falcão, DJ 19.12.2005, p. 214).

37. "TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. EXPORTAÇÃO DE MADEIRAS. ISENÇÃO. PORTARIA ESTADUAL. IMPOSIÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LEGALIDADE.

I - A hipótese em tela diz respeito a mandado de segurança impetrado por A C PEDRO MADEIRAS contra ato do Agente Arrecadador Chefe da Exatoria Estadual de Rendas do Município de Alta Floresta - MT, em razão da recusa da referida autoridade em apor a chancela na nota fiscal emitida pela impetrante, a fim de transportar madeiras com o intuito de exportá-las.

II - É legal a imposição de obrigação acessória ao contribuinte, consubstanciada no poder fiscalizador do Estado, a fim de verificar o recolhimento do ICMS na operação de transporte interestadual de produtos semi-elaborados, do estabelecimento do exportador até o seu destino final no território nacional, sem que, para tanto, haja malferimento ao disposto no art. 3º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, que prevê a isenção do tributo quando da saída das mercadorias com destino ao exterior, a teor dos arts. 113, § 2º, e 194, parágrafo único, do CTN.

III - Recurso especial provido" (Primeira Turma, REsp 713877-MT, rei. Min. Francisco Falcão, DJ 21.11.2005, p. 149).

exposto, um sujeito não pode ser obrigado a prestar informações que desconhece, já que a norma lhe imporia um dever de impossível cumprimento. Tal imposição, certamente, viola o sobreprincípio da segurança jurídica, pelo aniquilamento de balizas, suportes lógico e jurídico de validade ao sistema<sup>38</sup>.

Por outro lado, um terceiro que participe da concretização da materialidade de um fato jurídico tributário, sem que dele seja parte, também poderá ser apontado como eventual sujeito passivo das obrigações instrumentais, na medida em que, por seu conhecimento privilegiado, poderá servir à administração com as informações que detém. Trata-se da hipótese do artigo 197 do CTN, que arrola uma série de sujeitos que, pela natureza de suas atividades, podem, com segurança, informar ao fisco as circunstâncias que refletem o possível surgimento de fatos jurídicos tributários.

Por fim, como já decidido pelo E. Superior Tribunal de Justiça,<sup>39</sup> cabe ao próprio contribuinte diligenciar no sentido de atualizar seus dados nos cadastros fiscais sempre que um fato ou circunstância novos se materializarem. Neste contexto, ulterior prejuízo sofrido pelo contribuinte, por sua própria negligência, não poderá ser relevado, na medida em que, como é princípio pressuposto de direito, ninguém pode se favorecer da própria torpeza, tal como ocorre nos casos de citação por edital em execução fiscal por cadastro desatualizado de contribuinte na junta comercial ou nos sistemas de cadastro fiscal.

### 3.4 Responsabilidade solidária (subsidiária) e obrigações instrumentais

A responsabilidade solidária está expressamente prevista no Código Tributário Nacional, mais precisamente nos artigos 134, *verbis*:

38. Neste sentido: ZOCKUN, Maurício. *Op. cit.*, p. 141.

39. TRIBUTÁRIO - IPTU - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

1. Em havendo considerável mudança no imóvel, deve o seu proprietário ou detentor prestar informações ao Fisco para efeito de cadastramento.

2. Obrigação do contribuinte que se identifica como obrigação acessória (arts. 113, § 2º, e 147 do CTN).

3. Recurso especial provido" (Segunda Turma. REsp 302672-SP, rei. Min. Eliana Calmon, DJ 02.9.2002, p. 160).

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

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

m - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Para Marçal Justen Filho, na responsabilidade tributária, existem duas normas tributárias (endonormas): a norma comum e a norma acessória ou não autônoma. Esta descreve uma situação de poder em sua hipótese de incidência, consistente em encontrar-se um sujeito qualquer em situação de poder jurídico perante o destinatário constitucional tributário.

A redação do artigo 134 do CTN é iniciada com a expressão “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, firmando a premissa fundamental para que seu mandamento seja aplicado, para depois determinar que “respondem solidariamente com este (contribuinte) nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”.

Em uma primeira leitura desse dispositivo, salta aos olhos a impropriedade da terminologia utilizada pelo legislador, ao definir como solidária espécie de responsabilidade que, aos olhos da Teoria Geral do Direito, nada mais é do que subsidiária, pois há uma pre-

ferência pelos bens do contribuinte em prejuízo dos do responsável, que somente responderão pela dívida na insuficiência daqueles<sup>40</sup>.

Para Ricardo Lobo Torres<sup>41</sup>, não obstante o artigo 134 do CTN tratar de responsabilidade subsidiária de terceiros no caso de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte, “tanto que o terceiro assuma a responsabilidade, esta se toma solidária, posto que ele se coloca junto ao contribuinte, e não no seu lugar, como acontece na substituição.”

Contudo, a opinião do eminente professor fluminense não pode ser acatada, pois, em princípio, toda responsabilidade subsidiária poderia convergir-se em responsabilidade solidária, na medida em que, embora o terceiro (responsável) assuma o dever de cumprir a obrigação na responsabilidade subsidiária, a responsabilidade original do devedor principal não desaparece, podendo o credor tomar a cobrá-lo caso o seu patrimônio sofra mutações positivas em valor suficiente para saldar o débito. Logo, a prevalecer a classificação adotada, toda responsabilidade subsidiária seria solidária, o que tornaria absolutamente inútil essa classificação.

Mas não é a impropriedade terminológica o que torna o artigo 134 imprestável, pois este se revela uma poderosa ferramenta de garantia da arrecadação, sem prejuízo dos princípios e garantias constitucionais relacionados à tributação, e desde que sua aplicação respeite a certas condições.

O artigo 134 contempla hipóteses de relações jurídicas entre os contribuintes e os responsáveis, de natureza administrativa (inciso I, pais X filhos menores; inciso II, tutores e curadores X tutelados e curatelados; inciso III, administradores X administrados; inciso IV, inventariante X espólio; inciso V, síndico e comissário X massa falida e concordatário, respectivamente), fiscalizatória (inciso VI,

40. Marçal Justen Filho opina no mesmo sentido, ao afirmar que “a regra (N. R.: do art. 134 do CTN) já mereceria reprovação pelos desvios conceituais que apresenta, ao prever que surgiria uma responsabilidade solidária entre terceiros e o contribuinte desde que seja impossível o cumprimento da prestação por este último. Ora, se assim se dispôs, o caso não é caracterizável como de solidariedade, porquanto a responsabilidade, então, é subsidiária. Ou seja, só é possível ao fisco exigir algo do terceiro diante da impossibilidade de cumprimento da prestação tributária por parte do contribuinte”. *Op. cit.*, p. 306.

41. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 216.

tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício), e uma inusitada hipótese de sucessão (inciso VII, sócios, no caso de liquidação da sociedade), atribuindo a responsabilidade sempre a um terceiro vinculado ao contribuinte.

Como bem salienta Aurélio Pitanga Seixas Filho<sup>42</sup>, “conforme está redigido o artigo 134 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade tributária *solidária* do terceiro é mera decorrência do exercício de sua função de agir, ou não agir, em nome e por conta do contribuinte, já que, obviamente, não pode ser responsabilizado por atos em que não tenha participado, omissiva ou comissivamente.”

Para Marçal Justen Filho<sup>43</sup>, “o artigo 134 da Lei n° 5.172 é doutrinariamente reprovável e juridicamente inválido, quando pretende estatuir uma responsabilidade subsidiária automática relativamente aos débitos dos ‘representados’ para os ‘representantes’”, pois “a lei tributária teria transformado os representantes legais não apenas em ‘representantes’, mas também em *garantidores* legais das dívidas dos representados. E isso não por decorrência de qualquer atuação indevida que lhes seja imputável, mas em atenção ao exclusivo e puro evento da existência da representação.”

De fato, uma primeira observação a ser feita é a de que os terceiros, nas hipóteses previstas no artigo 134 do CTN, não integram a relação jurídica tributária, que permanece inalterada, pois nela figuram os sujeitos representados na condição de contribuintes. Sua função é a de, tão-somente, garantir a satisfação da exigência fiscal, nos casos em que o tributo tenha deixado de ser recolhido.

Para tanto, duas são as hipóteses de deslocamento da responsabilidade para o terceiro: a primeira, na cobrança de tributo em cujo fato jurídico tributário os responsáveis intervieram e, a segunda, nas quais os débitos resultaram de omissões dos representantes.

Na primeira hipótese (intervenção), o dispositivo revela-se inconstitucional, na medida em que os débitos tributários dos

42. A responsabilidade tributária do administrador e sua defesa na execução fiscal por encargo de terceiro. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 6, p. 24.

43. *Op. cit.*, p. 354.

representados sempre recairiam sobre o responsável, em caso de insolvência daquele, porquanto o representante, a rigor, intervém em todos os atos praticados por aqueles. Nem se alegue que se trate de caso em que o responsável age com excesso de poderes ou contrariamente à lei, pois, neste caso, já não se falaria em responsabilidade subsidiária, mas em responsabilidade pessoal por infrações, prevista no artigo 135, *caput* e inciso I do CTN.<sup>44</sup>

Já na segunda hipótese (omissão), não há quaisquer incongruências desse dispositivo com o sistema, na medida em que, se por omissão do representante, o contribuinte representado deixou de recolher tributo, a responsabilidade poderá recair sobre o representante/responsável, porquanto houve um efetivo descumprimento de dever legal. Contudo, isso somente poderá ocorrer se tratar-se, efetivamente, de cobrança judicial de tributo que, à época da ocorrência do evento tributado, poderia ter sido satisfeito com o patrimônio do representado e não o foi, ou seja, que o inadimplemento se deu por única e exclusiva omissão do representante.

Dessa forma, a única leitura que pode ser feita do artigo 134 é a de que os representantes somente serão responsabilizados, em caso de impossibilidade de exigência dos tributos dos próprios contribuintes, nos casos em que o representante deixou de recolher os tributos devidos enquanto o contribuinte ainda era solvente.

O momento de aplicação do artigo 134 do Código Tributário Nacional decorre da leitura de seu *caput*, que determina, como um dos pressupostos para o deslocamento da responsabilidade do crédito para o terceiro, a verificação da impossibilidade de se exigir o tributo do contribuinte. Assim, esse deslocamento somente poderá ocorrer no caso de insuficiência de bens do contribuinte, verificada em ação de execução fiscal, após efetivas diligências do oficial de justiça e investigação e comprovação, pelo exequente, da inexistência de bens suficientes à quitação do débito, tudo devidamente vertido em linguagem no bojo do processo, para que, então, possa ser autorizada a invasão do patrimônio do terceiro.

44. Art. 135. 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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior.

A consequência processual da subsidiariedade, revela Ricardo Lobo Torres<sup>45</sup>, “é que a Fazenda credora pode dirigir a execução contra o responsável, se o contribuinte não possui bens para a penhora, independentemente de estar indicado o seu nome na certidão de dívida ativa.”

Em um primeiro momento, não há qualquer relação entre a responsabilidade subsidiária e a sujeição passiva das obrigações instrumentais, na medida em que a configuração de uma e outra se dão em momentos distintos e a responsabilidade somente surge no curso de um processo executivo.

Não obstante, como a obrigação instrumental poderá ser exigida de sujeito que mantenha relação de poder com o sujeito passivo da obrigação principal, salta aos olhos a coincidência entre muitos dos sujeitos descritos no artigo 134 e aqueles arrolados no artigo 197 do CTN. Neste prisma, situam-se nesta situação os administradores de bens de terceiros pelos tributos devidos por estes (art. 134, III; e 197, III), os síndicos e comissários (art. 134, V; e 197, VI), os inventariantes (art. 134, IV; e 197, V) e os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício (art. 134, VI; e 197, I). Nada mais adequado, uma vez que, se o sujeito se toma responsável pelo pagamento de tributos quando se omite no exercício de sua função (poder), certamente é porque detém informações suficientes para informar ao fisco.

Os demais casos do artigo 134<sup>46</sup>, quais sejam, os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores (inciso I), e os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados (inciso II), estão contidos na disposição genérica do inciso VII do artigo 197 (quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão), o que fecha a ligação entre as figuras.

É de se ter em mente, contudo, que, muitas vezes, a instituição dessas obrigações, por intermédio de singelas intimações por escri-

---

45. *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 216. No mesmo sentido: BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 151.

46. À exceção, evidentemente, do inciso VII, que trata da dissolução irregular de sociedades - matéria que se confunde com aquela do artigo 135 do CTN.

to, poderá se dar de forma absolutamente abusiva e com afronta aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, principalmente no que diz respeito a prazos de cumprimento e quantidade de informação desejada, em termos materiais. Como o controle jurisdicional de tais atos se revelaria bastante dificultoso, uma vez que estes princípios constitucionais são de extrema subjetividade e vagueza, o que faz com que se aproximem mais de valores do que de limites constitucionais objetivos, toma-se imperiosa a adoção de critérios objetivos para delimitar tais obrigações, por intermédio de legislação que institua os deveres de cada um desses sujeitos, por exigência do princípio da segurança jurídica, em sua função certa, e de forma a delimitar as fronteiras de abuso das autoridades fiscais.

É o caso, por exemplo, da obrigação de apresentação da Declaração de Operações Imobiliárias, atribuída ao serventuário da justiça responsável pelo cartório de notas ou registro de imóveis, instituída pelo artigo 8º da Lei nº 10.426/04,<sup>47</sup> que certamente atende àqueles anseios e em nada, absolutamente nada, atenta contra o princípio da preservação da intimidade, já que trata de informações de caráter público.

Dessa forma, resulta evidente que, por vezes, o próprio representante do contribuinte, responsável pela administração de seus bens e pelo cumprimento das obrigações instrumentais devidas pelos representados, poderá figurar como responsável pelo pagamento do tributo. O dever de cumprir as obrigações acessórias resulta da própria posição do representante ou administrador em função da legislação de direito privado, sem prejuízo de disposições próprias arroladas pela legislação tributária.

---

47. Art. 8º Os serventuários da Justiça deverão informar as operações imobiliárias anotadas, averbadas, lavradas, matriculadas ou registradas nos Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos sob sua responsabilidade, mediante a apresentação de Declaração sobre Operações Imobiliárias (DOI), em meio magnético, nos termos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A cada operação imobiliária corresponderá uma DOI, que deverá ser apresentada até o último dia útil do mês subsequente ao da anotação, averbação, lavratura, matrícula ou registro da respectiva operação, sujeitando-se o responsável, no caso de falta de apresentação, ou apresentação da declaração após o prazo fixado, à multa de 0,1º/(zero vírgula um por cento) ao mês-calendário ou fração, sobre o valor da operação, limitada a 1º/(um por cento), observado o disposto no inciso III do § 2º.

Por fim, é de ser registrado que não poderá o responsável subsidiário ser cobrado pela multa pelo descumprimento da obrigação instrumental, na medida em que o parágrafo único do artigo 134 estabelece que esta responsabilidade só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter *m oratório*, o que exclui as penalidades de caráter *punitivo*. Embora a terminologia do CTN não seja a mais adequada - já que todas as multas são punitivas -, da leitura deste enunciado pode ser inferido que a multa pelo descumprimento de obrigação instrumental trata de típica hipótese de responsabilidade pessoal por infrações, cuja matriz legal é o artigo 137, *caput*, III, *a*, do CTN<sup>48</sup>.

### 3.5. A chamada responsabilidade por substituição/retenção e as obrigações instrumentais

Outra forma de atribuição do dever de recolher o tributo a um terceiro é a chamada responsabilidade por substituição ou por retenção, na qual a um terceiro é atribuída a obrigação de reter, de uma soma em dinheiro que deverá ser paga ao contribuinte, a exata quantia do tributo devido, bem como, em seguida, repassá-la aos cofres fiscais.

A tributação pela técnica da retenção na fonte encontra respaldo no artigo 45, parágrafo único, do CTN<sup>49</sup>, no caso do imposto de renda; no artigo 6º da Lei Complementar nº 116/03<sup>50</sup>, no caso do

---

48. Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

[...]

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem.

49. “A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

50. Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso 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, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no *caput* e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

imposto sobre serviços de competência municipal; e, no caso das contribuições sociais, nos artigos 22, 30 e 31 da Lei nº 8.212/91<sup>51</sup>, que dispõe sobre as formas de custeio da seguridade social, entre outros dispositivos esparsos da legislação.

I - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II - a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

51. "Art. 22. (...)

(...)

§ 7º Caberá à entidade promotora do espetáculo a responsabilidade de efetuar o desconto de cinco por cento da receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos e o respectivo recolhimento ao Instituto Nacional do Seguro Social, no prazo de até dois dias úteis após a realização do evento. (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

§ 9º No caso de a associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional receber recursos de empresa ou entidade, a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, esta última ficará com a responsabilidade de reter e recolher o percentual de cinco por cento da receita bruta decorrente do evento, inadmitida qualquer dedução, no prazo estabelecido na alínea "b", inciso I, do art. 30 desta Lei" (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997).

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 05.1.1993)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência" (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99).

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.1998)

§ 1º O valor retido de que trata o *caput*, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.1998).

As regras que deslocam o dever de transportar valores para o fisco do contribuinte para um terceiro consistem em regras que, em um dado momento do processo de positivação, elegem o terceiro como destinatário do dever de transportar dinheiro aos cofres públicos. Contudo, embora tais regras revelem o deslocamento da obrigação principal para um terceiro, não se trata de regra de sujeição passiva propriamente dita, ao menos não *a priori*, na medida em que o agente retentor não figura como sujeito na relação jurídica tributária no momento da instauração do vínculo obrigacional. Esta figura é o que a doutrina denomina de *substituição para trás*, pois o fato jurídico tributário já ocorreu, o que nada tem com a chamada *substituição tributária para frente*, que encontra matriz constitucional no artigo 150, § 7º<sup>52</sup>, e que configura uma das espécies de sujeição passiva em sentido estrito.

Marçal Justen Filho<sup>52 53</sup> acolhe a tese do caráter acessório da regra de retenção na fonte, ao professar que, ao lado da norma tributária em sentido estrito, há “outra norma, que diríamos acessória, que estabelece a *substituição*. Ou seja, que se conjuga com a norma principal para estabelecer um esquema excepcional, cujo resultado consiste em que a prestação tributária deverá ser saldada não pelo destinatário legal tributário, mas pelo sujeito passivo excepcional (o chamado *substituto*)” (grifos no original).

Contudo, embora a formulação do insigne professor paranaense tenha sólido fundamento, partindo da concepção de Lourival Vilanova quanto à estrutura das normas jurídicas<sup>54</sup>, não há como

52. § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

53. *Op. cit.*, p. 269.

54. Embora o Prof. Vilanova formule quatro combinações possíveis que o legislador pode estabelecer entre hipótese e conseqüente, quais sejam, uma só hipótese a uma só conseqüência; várias hipóteses a uma só conseqüência; várias hipóteses para várias conseqüências; ou uma só hipótese para várias conseqüências, não podendo construir outra estrutura senão estas possíveis, a norma jurídica terá sempre uma única hipótese e uma única conseqüência, o que faz com que a pluralidade de hipóteses e/ou conseqüentes configure a própria pluralidade de normas jurídicas, sem prejuízo das normas que contenham fatos complexos em seus antecedentes. Cf. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2005. Capítulo III.

conceber uma única regra acessória no fenômeno da tributação pela retenção na fonte, uma vez que existem duas normas jurídicas bem claras, de incidência sucessiva, com antecedentes e conseqüentes bem distintos.

A primeira dessas normas é a norma de retenção, cuja hipótese prevê o fato *pagamento* e o conseqüente à relação jurídica formada entre agente e contribuinte, na qual o primeiro está obrigado a suprimir, do valor a ser pago, o valor correspondente ao tributo (obrigação de reter). Já a segunda norma tem como antecedente o fato *retenção* e, no conseqüente, a relação jurídica entre o agente e o fisco, na qual o primeiro está obrigado a repassar ao segundo o valor retido (*obrigação de pagar*).

Na análise das relações sintáticas entre as regras de retenção e pagamento e a regra matriz de incidência tributária, tem-se que, embora a incidência da regra de retenção não exclua a incidência da regra matriz de incidência tributária, sua incidência extingue o crédito tributário previsto no conseqüente da segunda com relação ao contribuinte, porquanto este, efetivamente, *pagou* o tributo, nos termos do artigo 156, *caput*, I, do CTN. Neste sentido, a extinção da primeira obrigação do agente retentor - a retenção - também extingue a do contribuinte. Por outro lado, caso não tenha havido a retenção devida, a regra de retenção apenas neutraliza o conseqüente da segunda, até a data de vencimento do tributo, em que o próprio contribuinte deverá efetuar o recolhimento devido (caso apure débito em sua declaração).

Essa concepção permite a adoção da expressão *substituição tributária*<sup>55</sup> para esse fenômeno de tributação, pois a incidência da primeira norma toma o agente arrecadador o substituto do Estado na função de retirar do contribuinte o valor correspondente ao tributo devido. Por sua vez, a segunda norma toma o agente de retenção, que, *a priori*, é um terceiro, o próprio sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que ele, dado o fato da retenção, subroga-se no dever do contribuinte de pagar, desobrigando-o e substituindo-o no conseqüente da norma individual e concreta. Dá-se,

55. Admitindo ser a retenção na fonte uma das formas de substituição tributária: TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 213.

portanto, a substituição do Estado pelo agente retentor (substituto), no primeiro caso; e do contribuinte por este, no segundo.

Neste ponto, correta é a visão de Marçal Justen Filho<sup>56</sup>, que, embora tenha concepção levemente diversa quanto ao fenômeno da tributação na fonte, sustenta a substituição da determinação subjetiva (passiva) da norma principal, o que faz com que o substituto surja como devedor da obrigação tributária.

Com efeito, na responsabilidade por retenção, o sujeito passivo dessa obrigação não figura, *a priori*, como sujeito passivo da obrigação tributária principal, pois não se dá a figura do responsável a que alude o artigo 128 do CTN, mas de sujeito passivo de vera obrigação instrumental, da subclasse das obrigações comissivas específicas, na medida em que figura, repita-se, como uma mera ponte entre o patrimônio do contribuinte e o erário. Tanto é verdade que, descumprindo o dever de retenção, o fisco não poderá exigir-lhe o tributo e as penalidades associadas à obrigação principal, mas tão-somente a multa por descumprimento do dever de retenção. Neste caso, como não foi cumprido o dever de retenção, o crédito tributário ainda não foi extinto, embora o contribuinte esteja desobrigado ao cumprimento da obrigação principal, na medida em que o agente sub-roga-se na qualidade de sujeito passivo da obrigação.<sup>57</sup>

56. *Op. cit.*, p. 273.

57. “EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA INCIDENTE SOBRE OS RENDIMENTOS PAGOS EM CUMPRIMENTO DE DECISÃO DA JUSTIÇA DO TRABALHO. FONTE PAGADORA RESPONSÁVEL PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. NÃO-COMPROVAÇÃO DA FALTA DE RETENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE.

1. Da interpretação sistemática dos arts. 45, parágrafo único, 121 e 128 do CTN, 103 do Decreto-Lei 5.844/43, e 46 da Lei 8.541/92, conclui-se que cabe ao empregador reter, na fonte, o Imposto de Renda Pessoa Física incidente sobre as verbas pagas ao trabalhador em cumprimento de decisão da Justiça do Trabalho; no entanto, a falta de retenção do imposto pela Fonte Pagadora não exclui a responsabilidade do contribuinte, que fica obrigado a informar, na sua declaração de ajuste anual, os valores recebidos. Constatada a não-retenção do imposto após a data fixada para a entrega da referida declaração, a exação deve ser exigida do contribuinte, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

2. Recurso especial desprovido” (Primeira Turma, REsp 497771-SC, Rei. Min. Denise Arruda. DJ 10.4.2006, p. 127).

Em semelhante sentido, Heleno Taveira Tôrres<sup>58</sup> sustenta que a "substituição consiste apenas em uma singular estrutura de arrecadação do tributo (relação de dever instrumental), pela substituição do sujeito passivo real (previsto na legislação relativa ao tributo devido como sendo um contribuinte do mesmo) por um outro sujeito passivo, apenas para os fins de arrecadação, haja vista sua particular situação em relação ao fato gerador do tributo. Dentro deste mecanismo o substituído, verdadeiro contribuinte, perde qualquer contato com o sistema arrecadador do Estado, que passa a operar exclusivamente face ao agente de retenção, conforme disposição de lei" (grifos nossos).

Tal não ocorre, porém, caso o agente tenha cumprido a obrigação de reter o montante correspondente ao tributo, mas descumprido a obrigação de repassá-lo ao Estado. Nesta situação, sobre a imputação de ilícito criminal<sup>59</sup>, ser-lhe-á cobrado o próprio tributo, na medida em que é ele, e não mais o contribuinte, o sujeito passivo da obrigação principal.

Por tudo isso, somente a norma de retenção estará sujeita ao regime jurídico das obrigações instrumentais, uma vez que a norma de pagamento, por tratar-se de cumprimento da obrigação principal - embora por sujeito diverso do contribuinte -, será regida pelo regime jurídico desta.

A determinação do substituto pelas normas de retenção e pagamento deverá ser extremamente criteriosa, pois somente o sujeito

---

58. Substituição Tributária - regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais), p. 95.

59. Esta conduta é tipificada, criminalmente, como crime de apropriação indébita, nos termos do artigo 168-A do Código Penal (com relação às contribuições previdenciárias) e art. 2º, *caput* e inciso II, da Lei nº 8.137/90:

"Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000).

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa" (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000).

"Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

[...]

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos".

que tiver relação de poder com relação ao contribuinte substituído, bem como a posse da riqueza a ser tributada (e, em consequência, do próprio valor a ser retido), poderá figurar como sujeito passivo desta obrigação instrumental. Neste sentido, como acentua Marçal Justen Filho<sup>60</sup>, deve haver uma referibilidade entre a hipótese de incidência da norma de retenção e a hipótese de incidência tributária, configurada, justamente, pela relação de poder que vincula o destinatário legal tributário e o destinatário da substituição, desde que esse poder seja uma situação preexistente, não instituída pela regra de retenção.

Além disso, o substituto deverá encontrar-se em situação de gozo/posse da riqueza a ser tributada, situação à qual estará submetido o contribuinte não por vontade sua, mas por imperativo legal. Tal se dá na relação de emprego, em que a fonte pagadora tem o gozo do salário do contribuinte e a relação de poder sobre o empregado, criada pela própria legislação trabalhista.

É importante ressaltar que, caso a própria legislação tributária institua a relação de poder, não mais haverá relação entre a materialidade descrita na regra de retenção e a hipótese da regra matriz de incidência tributária, o que fará com que a regra de recolhimento, decorrência da regra de retenção, seja uma regra autônoma de recolhimento de tributo, ou seja, uma nova regra matriz de incidência tributária, totalmente diversa daquela outra. Esta circunstância poderá, em certa medida, causar problemas de competência tributária, caso a *nova* materialidade não se compagine com nenhuma daquelas situações analiticamente descritas na Constituição Federal para aquela pessoa política ou, em última instância, tenha sido instituída por lei ordinária (tratando-se da competência residual da União Federal prevista no artigo 154, *caput*, I, da Carta).

Outra limitação à instituição das obrigações de retenção é o respeito ao regime jurídico do substituído (contribuinte) na cobrança do tributo. Embora o dever de, efetivamente, recolher o tributo ao Estado seja do substituto, como leciona Paulo De Barros Car-

60. *Op. cit.*, p. 274. O Autor, brilhantemente, ressalva que a relação de poder não poderá ser criada pela hipótese da norma de substituição, mas deverá ser preexistente, pois a hipótese normativa não institui relações, apenas as descreve.

valho<sup>61</sup>, “não se perde de vista o substituído”, pois “ainda que não seja compelido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que a ocorrência suscita, tudo isso a cargo do substituto, mesmo assim permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária”. Dessa forma, a obrigação principal será sempre estruturada levando em conta não as condições pessoais do substituto, mas as do contribuinte, pois o primeiro não realiza o fato relevante para determinar o surgimento da obrigação e somente é colocado nesta condição pela ocorrência de outro fato<sup>62</sup>.

Por fim, o fisco poderá exigir outros deveres instrumentais dos agentes arrecadadores, por exemplo, exigir a declaração de todas as retenções efetuadas em dado ano-calendário, como é o caso da obrigação da apresentação da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf). Trata-se de obrigação que se justifica para otimizar o controle dos recolhimentos e promover o cruzamento dos dados declarados por substitutos e substituídos. Sua legitimidade, portanto, é amplamente confirmada pela Constituição Federal.

Como visto, a determinação do sujeito passivo da obrigação instrumental de substituto tributário deverá obedecer limites impostos pela leitura sistemática do ordenamento, para que não sejam configuradas verdadeiras hipóteses de exigência de tributo de quem não apresenta qualquer capacidade contributiva.

#### 4. Conclusões

1. As obrigações instrumentais podem ser classificadas como *omissivas (prestações negativas)*, que consistem no dever do contribuinte de não se opor (permitir) a que o fisco verifique seus documentos, e *comissivas (prestações positivas)*, correspondentes a

61. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 160.

62. Neste sentido: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª edição, 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 82; TORRES, Heleno Taveira. *Substituição Tributária - regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais)*, pp. 95-96.

todas aquelas que impõem ao contribuinte um dever de fazer algo. Entre as chamadas obrigações instrumentais comissivas, existem aquelas que têm hipótese de incidência especificada na legislação tributária, conforme o artigo 115, e aquelas que decorrerão de mera intimação do sujeito passivo, assumindo caráter generalizado (artigo 197 do CTN). Isto permite vislumbrar duas subclasses dentro da classe das obrigações comissivas, as subclasses *comissivas gerais* e *comissivas específicas*.

2. As obrigações instrumentais comissivas específicas exigem criação por meio de lei formal, ao passo que as obrigações comissivas gerais e omissivas, não (basta a norma geral do CTN). Contudo, como são atos administrativos, a instituição de obrigações instrumentais, pela administração fazendária, deverá respeitar a todos os requisitos dos atos administrativos, mormente a motivação, sob pena de nulidade.

3. Nos casos de obrigações instrumentais comissivas gerais e omissivas, o campo material de incidência possível dessas regras, embora não tenha tipicidade fechada, deverá observar a relação entre o sujeito passivo possível e a informação/omissão desejada pelo fisco. Deve haver uma relação direta do sujeito passivo com o tributo investigado ou, em caso de relação indireta, uma relação de poder ou um dever de armazenagem de informações entre o sujeito passivo da obrigação instrumental e o contribuinte.

4. A exigência do artigo 197 deverá ser sopesada com valores consagrados na Constituição Federal, tais como o direito à intimidade e ao sigilo de informações, na medida em que somente as informações estritamente necessárias à fiscalização deverão ser prestadas à autoridade fiscal. Por outro lado, o sujeito passivo da obrigação instrumental não está obrigado a prestar informações sobre fatos que esteja legalmente obrigado a observar segredo, em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

5. As obrigações instrumentais, quando descumpridas pelo sujeito passivo correspondente, darão ensejo à aplicação de sanções, que poderão ser pecuniárias (multas) ou decorrentes do exercício de poder de polícia, como o indeferimento da emissão de certidões negativas, a suspensão do cadastro de contribuintes ou a exclusão do contribuinte de regimes especiais. Nestes casos, sempre haverá

a necessidade de lei formal prevendo a instituição de tais penalidades, sob pena de ilegalidade e abuso de poder.

6. Embora o § 3º do artigo 113 do CTN estabeleça que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal em relação à penalidade pecuniária, há um equívoco do legislador ao incluir a penalidade como objeto possível da obrigação tributária, na medida em que o conceito de *penalidade* não se coaduna com o conceito de *tributo* apresentado pelo artigo 3º do CTN, que afasta as sanções por ato ilícito das prestações pecuniárias de natureza tributária. Esse dispositivo não representa a conversão, pura e simples, de um fato ilícito em hipótese de incidência de tributo, mas tão-somente submete ao procedimento de cobrança do tributo a cobrança da sanção, desde a necessidade de constituição do crédito correspondente até o processamento de execução fiscal.

7. A multa por descumprimento de obrigação instrumental não poderá revelar caráter confiscatório, pois deverá ser aplicada de forma proporcional ao ilícito configurado.

8. A determinação da sujeição passiva tributária, pelo legislador infraconstitucional, deve sempre ter foco no *destinatário constitucional tributário* pressuposto de cada tributo, pois nem mesmo a responsabilidade ou a substituição tributária poderão deslocar a obrigação para sujeito estranho ao evento tributado.

9. O sujeito passivo da obrigação instrumental encontra-se pressuposto na Constituição Federal, e deverá ser delimitado mediante as condições de o sujeito passivo participar da relação jurídica sobre a qual incide o antecedente da regra matriz de incidência tributária, seja o próprio contribuinte ou um terceiro, ou de o terceiro que ter conhecimento da eventual ocorrência do fato jurídico tributário, por uma relação de poder com o fiscalizado ou por dever de ofício.

10. A responsabilidade de terceiros prevista no artigo 134 do Código Tributário Nacional somente terá lugar quando, em execução fiscal, o patrimônio do contribuinte demonstrar-se insuficiente para arcar com o respectivo crédito tributário, e o responsável tenha deixado de adimplir à obrigação tributária (conduta omissiva) quando o contribuinte ainda estava solvente. Muitas vezes, o ter-

ceiro responsabilizado pelo pagamento do tributo já figura, por sua relação de poder em relação ao contribuinte, como sujeito passivo das obrigações instrumentais.

11. A tributação por intermédio de retenção na fonte configura hipótese de substituição tributária, em que o agente retentor substitui o fisco, no dever de retenção, e o contribuinte, no dever de pagar o tributo. Trata-se, portanto, de mecanismo que compreende duas normas jurídicas acessórias, uma, que impõe ao substituto o dever de reter, e outra, que lhe impõe o dever de recolher.

12. A obrigação de reter o tributo na fonte configura típica hipótese de obrigação instrumental, cuja inobservância impõe ao seu sujeito passivo a cominação de penalidades e não extingue a relação jurídica tributária principal.

13. Uma vez cumprida a obrigação instrumental (retenção), passa o agente retentor a figurar na relação jurídica tributária no lugar do contribuinte, que tem a sua obrigação extinta. A inobservância do dever de recolhimento ensejará tanto a instauração de execução fiscal contra o agente - já que o contribuinte ficou desobrigado - quanto sua responsabilização criminal.

14. A eleição do agente de retenção não poderá ser aleatória, pois deverá observar a relação de poder preexistente do substituto em relação ao substituído e o gozo da riqueza tributada pelo substituto. A relação de poder deverá ser preexistente, pois, do contrário, ter-se-á a instituição de nova regra-matriz de incidência, ensejando a inconstitucionalidade da cobrança. Além disso, o regime jurídico da obrigação principal deverá ser sempre a do substituído, consideradas suas condições pessoais, mesmo que o substituto, em tese, esteja sujeito a regime jurídico distinto.

## 5. Referências bibliográficas

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitueional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

- . Lei complementar em matéria tributária. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 13, n. 48, São Paulo, abr./jun. 1989, pp. 84-106.
- . *Hipótese de incidência tributária*. 5ª edição, 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999.
- . *República e Constituição*. 2ª edição, 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª edição revista e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996 (atualização por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- . *Direito Tributário Brasileiro*. Anotado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 11ª edição, 17ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de direito administrativo*. 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 1998.
- BECHO, RENATO LOPES. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 151.
- BORGES, Arnaldo. Obrigação tributária acessória. *Revista de Direito Tributário* n.º 4, pp. 85-97.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999.
- . *Lançamento tributário*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.
- . *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- . *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- FERRAZ JÚNIOR, Tercio Samparior. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. In: *Revista de Direito Tributário* n.ºs 17-18, pp. 51-56.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

- JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Tese de doutorado. São Paulo: PUC/SP, 1985.
- MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 96, pp. 29-35.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A responsabilidade tributária do administrador e sua defesa na execução fiscal por encargo de terceiro. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 6, pp. 24 e ss.
- TÔRRES, Heleno. Substituição Tributária - regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, n.º 70, jun., pp. 87-108.
- Direito Tributário e Direito Privado - Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- Funções das leis complementares no sistema tributário nacional - hierarquia de normas - papel do CTN no ordenamento. In: *Revista Diálogo Jurídico*, n.º 10, pp. 11-12. Salvador: CAJ - Centro de Atualização Jurídica, janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 01.9.2004.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.
- Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume III - Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2005.
- ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005.