

A RETENÇÃO NA FONTE NAS REMESSAS AO EXTERIOR E A LEGITIMIDADE DO SUBSTITUTO REQUERER A RESTITUIÇÃO DE VALORES

José Maria Arruda de Andrade, Enio Zaha e
Rodrigo Beleza Marques

1. Introdução

O presente artigo aborda a legitimidade do substituto tributário, nos casos de retenção na fonte, pleitear administrativamente ou judicialmente os valores que reteve indevidamente (por exemplo, diante de uma ilegalidade ou mesmo divergência entre interpretações sobre a aplicação da legislação sobre o Imposto de Renda).

A problemática decorre das diferenças entre a obrigação do responsável pela retenção e a obrigação do contribuinte. Além disso, tradicionalmente, a questão encontra resposta negativa na doutrina e na jurisprudência, tendo em vista que, em geral, o responsável retém o valor do contribuinte e o repassa ao Estado, de modo que seu patrimônio não é afetado pelo cumprimento da obrigação tributária.

Há casos em que, contratual e documentalmente, demonstra-se que o responsável é obrigado a elevar o valor pactuado, de forma a permitir que todas as retenções não alterem o preço final que o contribuinte pretende receber. Em outros termos, o valor utilizado como base da retenção ressalta que todo o ônus da operação é atribuído exclusivamente ao responsável (fonte pagadora).

Nesse contexto, quando se revela indevida a retenção (por exemplo, nas remessas ao exterior de determinados serviços que não deveriam ser tributados), resta analisar como e quem poderia requerer tal devolução ou se ela seria impossível.

2. A natureza da obrigação da fonte retentora do imposto sobre a renda

A relação tributária é jurídica pessoal, que une um credor (em geral, o Fisco) e um sujeito passivo (que, no caso brasileiro, pode ser o contribuinte ou o responsável).

O contribuinte é aquele que pratica o fato gerador previsto na norma tributária e que, portanto, mantém uma relação direta com esse fato. O responsável, por sua vez, é o terceiro, que possui relação indireta com o fato gerador e que recolhe o tributo em nome do contribuinte, por determinação legal, de modo a facilitar a fiscalização por parte da Fazenda.

O art. 121 do CTN define essas duas figuras:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.¹

A determinação de quais pessoas podem figurar no pólo passivo da relação tributária deve estar prevista em lei, em homenagem à legalidade tributária (art. 150, I, da CF e art. 97 do CTN). No caso do contribuinte, somente pode ser considerado aquele que possui relação direta com o fato gerador da norma tributária, sendo que, no caso dos impostos, manifesta a capacidade econômica própria dessa espécie tributária. No caso do responsável, mais do que nunca, a previsão legal deve ser clara,

1. Por sua vez, o art. 128 do CTN estatui que “a lei pode atribuir de modo expreso 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”. Há discussão doutrinária sobre se todas as formas de responsabilidade estariam contempladas nesse artigo. Em sentido positivo, ver: TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

já que a relação é indireta e, portanto, não pode ser estabelecida sem o devidonexo causal.

As convenções particulares entre as pessoas, disciplinando a responsabilidade de cada uma quanto ao pagamento dos deveres tributários decorrentes de seus negócios, não geram efeitos ou não são oponíveis contra o Fisco, conforme o art. 123 do CTN.² Essas convenções, todavia, podem justificar eventuais ações de regresso contra o real devedor da obrigação tributária quando a responsabilidade recair de forma não justificada a um terceiro que não o contribuinte original.

A redação e a concepção teórica adotadas pelo Brasil, no tocante aos responsáveis tributários, expressam a posição teórica do autor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, o jurista Rubens Gomes de Sousa. Desde sua época, a doutrina costuma distinguir entre os *responsáveis por transferência* e os *responsáveis por substituição*. Naquela por transferência, a obrigação tributária reputa-se devida contra o contribuinte e, posteriormente, diante de algum fato específico, toma-se devida também pelo responsável. Esse tipo de responsabilidade ocorre na sucessão de direitos e na eleição de terceiros pelo CTN, como os administradores e sócios de sociedades ou os tabeliães e escrivães naqueles tributos incidentes no momento do registro de atos específicos, como a transferência de imóveis.

Na situação da *responsabilidade por substituição*, desde a ocorrência do fato gerador, a legislação determina que a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação caberá ao substituto, em detrimento da responsabilidade originária do real devedor, o contribuinte. Em geral, trata-se de casos onde o substituto mantém uma relação com o fato gerador adotado pela norma tributária que lhe permite, economicamente, satisfazer o pagamento às custas do contribuinte original. O caso mais antigo em nosso sistema jurídico é o da retenção na fonte no ato do pagamento.

2. “Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

No Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), por exemplo, a figura do beneficiário da renda (o contribuinte) está, desde logo, substituída por terceiro, qual seja, a fonte pagadora.

Concordando com essa definição, e por consequência com a classificação do professor Rubens Gomes de Sousa, temos o exemplo de Fábio Leopoldo Oliveira³, que, ao tratar da diferença entre responsabilidade por transferência e por substituição, afirma que, na última, a transferência da sujeição passiva ocorre concomitantemente com a ocorrência do fato gerador, momento em que a lei já exige como obrigada ao pagamento pessoa diversa do contribuinte.

Conforme expõe Brandão Machado⁴, cuja análise de direito comparado no caso de retenção na fonte do imposto de renda já se tornou obrigatória, a doutrina italiana⁵ entende “que na tributação na fonte ocorre um fenômeno jurídico de substituição, no qual o devedor do rendimento substitui o seu credor, passando a ser o sujeito passivo da obrigação tributária”.

No entanto, há tributaristas italianos que entendem de modo diverso, como Enrico Allorio⁶, para quem “o chamado

3. OLIVEIRA, Fábio Leopoldo. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 197-9.

4. MACHADO, Brandão. Notas de direito comparado: tributação na fonte e substituição tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*, v. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 77. A continuação deste artigo foi publicada em: Ainda a substituição tributária. *Direito Tributário Atual*, n. 19, p. 12-5.

5. Por exemplo, Achille Donato Giannini (*Concetti fondamentali di diritto tributario*. Turim: Utet, 1956. p. 251-61), que classifica o responsável por restituição como sujeito passivo da obrigação tributária, tecendo as seguintes definições: “Oltre al soggetto passivo del Pimposto, di cui si è delineata finora la nozione, la legge tributaria molte volte dichiara obbligata al pagamento dei tributo, o anche al Padempimento di altri doveri fiscali, una diversa persona Che può denominarsi ‘responsabile d’imposta’ [...] La legge tributaria, nel Pestendere lê obbligazioni d’imposta a persone diverse dal soggetto passivo, può fare ancora un passo innanzi, sostituendo completamente al soggetto medesimo, nei rapporti com l’Amministrazione finanziaria, una diversa persona, la quale prende il posto dei primo, e è quinditenuta, non accanto, ma in luogo dei medesimo, al Padempimento di tutti indistintamente gli obblighi, tanto materiali, quanto formali, Che derivano dal rapporto giuridico d’imposta. A questa persona la moderna dotrina dei diritto tributário dà il nome di ‘sustituto d’imposta”.

6. ALLORIO, Enrico. *Diritto Processuale Tributario*. Turim: Unione Tipografico/Torinese, 1969. p. 138-9. Segundo o autor, muitos se equivocam ao estabelecer o conceito de substituição, confundindo o momento pré-jurídico com o jurídico. “Orbene, è sembrato

substituto não é um sujeito passivo, mas mero colaborador do fisco na arrecadação do tributo”. Partilha da mesma opinião o tributarista brasileiro Paulo de Barros Carvalho, que não considera o substituto como responsável tributário, discordando da preleção de Rubens Gomes de Sousa, elaborada nos “albores do direito tributário no Brasil”⁷. Zelmo Denari⁸ aponta outro autor italiano, Antonio Berliri⁹, que faz diferença entre o responsável e o substituto, pois na responsabilidade acrescenta-se terceiro na relação, que assume a dívida solidária e subsidiariamente, enquanto na substituição a figura do substituto toma o lugar do contribuinte, excluindo sua responsabilidade. O próprio Denari, no que também concorda com o conceito posto por Rubens Gomes de Sousa, prefere classificar a substituição como espécie de responsabilidade, mais precisamente como:

Atribuição da responsabilidade tributária à terceira pessoa - designada *substituto tributário* -, que, na relação jurídica tributária, passa a ocupar o lugar reservado ao contribuinte - designado *substituído* - de duas maneiras: com exclusão da responsabilidade do contribuinte ou com manutenção dessa responsabilidade, em caráter supletivo.

Por sua vez, ao tratar sobre o substituto na tributação de fonte no Brasil, Brandão Machado¹⁰ expõe os ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa¹¹, que, influenciado pela doutrina majoritária

in tutte queste norme di rawisare um fenômeno giuridico di sostuzione dei vero debitore dell'imposta com altro soggetto, al quale è stato dato il nome di sostituto d'imposta. Ma in questo stesso concetto della sostituzione s'annida l'equivoco: perchè si confonde il momento pregiuridico com quello giuridico; si confonde la proposicione esatta."

7. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 199-200.
8. DENARI, Zelmo. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Op. cit., p. 172-3.
9. BERLIRI, Antonio. *Corso istituzionale di Diritto Tributario*. Milão: Giuffrè, 1965, p. 125. Apud DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 172.
10. BRANDÃO, Machado. Op. cit., p. 81-4.
11. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária: para uso das faculdades de ciências econômicas e administrativas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financieiras, 1954. p. 54-5. Nas palavras do autor, a substituição “ocorre quando, em virtude

italiana, distingue entre sujeito passivo direto e indireto, sendo o primeiro aquele que está em relação direta com o pressuposto da obrigação tributária, e o segundo, aquele cuja sujeição dá-se por representação.

Após a exposição da lição de Rubens Gomes de Sousa, Brandão Machado prossegue afirmando que a doutrina nacional acabou por fixar a qualificação jurídica do sujeito passivo, na tributação de fonte, como substituto. Como dispõe o art. 121 do CTN, em seu parágrafo único, o sujeito passivo está em relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador. E, como em uma relação intersubjetiva qualquer dos participantes pode ser contribuinte ou substituto, não há como confundir o papel do último, que se consubstancia no dever de recolhimento e repasse do tributo devido pelo contribuinte.

Por fim, para Brandão Machado, “a substituição tributária, assim qualificada em nosso direito a tributação na fonte, é estendida, como se disse, também a outros impostos, ditos indiretos, porque suscetíveis de repercussão”. A retenção na fonte é exemplo primordial de substituição tributária, sistemática adotada posteriormente pela legislação para fixar a obrigação do responsável pela retenção nos impostos indiretos.

Convém lembrar o magistério de Aliomar Baleeiro, para quem a fonte pagadora é o único sujeito passivo nas obrigações de pagamento do imposto de fonte, pelo que discorda daqueles que identificam a fonte pagadora como simples agente de retenção, distinguindo-o de um responsável tributário, “inclusive substituto”.¹²

Vários outros autores, como Hugo de Brito Machado¹³, não titubeiam ao classificar a obrigação do terceiro obrigado à retenção

de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto. No imposto de renda sobre dividendos de ações, o sujeito passivo direto é o acionista; mas, quando as ações forem ao portador, o fisco não pode evidentemente cobrar o imposto do acionista, porque este é desconhecido; então, por uma disposição expressa de lei, o imposto é cobrado da própria sociedade anônima que paga o dividendo e que fica sendo, assim, o sujeito passivo indireto por substituição”.

12. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 741.

13. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 99.

na fonte como responsável tributário. O autor utiliza-se do mesmo exemplo do IRRF para explicar a figura da responsabilidade no sistema tributário nacional:

O *contribuinte* do imposto de renda, conforme o art. 45 do CTN, é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. É aquele que auferir a renda, ou os proventos. Mas a lei pode atribuir à fonte pagadora dessa renda, ou desses proventos, a condição de *responsável* pelo recolhimento do imposto correspondente (CTN, art. 45, parágrafo único). A fonte, no caso, é sujeito passivo da obrigação principal, porque está obrigada a fazer o pagamento do tributo. Não é *contribuinte*, porque não auferiu a renda, ou os proventos, mas é *responsável*, porque a lei lhe atribuiu a obrigação de efetuar o pagamento do tributo.

O que caracteriza a responsabilidade tributária em nosso sistema é a necessidade de que o vínculo entre o terceiro e o fato gerador seja de tal sorte que permita ao responsável proceder ao recolhimento do tributo sem onerar seu próprio patrimônio.

Tal noção é fundamental para a análise da legitimidade do terceiro responsável na substituição por retenção para pleitear a repetição de valores recolhidos indevidamente.

Explica-se: o ordenamento tributário pressupõe que, na sistemática da responsabilidade, o terceiro não arca com o ônus financeiro do tributo que recolhe. Pelo contrário, a lei apenas o adianta como substituto do contribuinte direto, que verdadeiramente figura no pólo passivo da obrigação tributária e transfere parte de seu patrimônio aos cofres públicos. Trata-se de limite à determinação do responsável; a lei não pode deslocar o ônus do tributo arbitrariamente, ainda que para pessoa vinculada ao fato gerador, se tal pessoa não puder recolher o tributo às expensas do contribuinte direto.

3. Responsabilidade tributária da fonte e a aplicação do art. 166 do CTN

Partindo da premissa acima, alguns autores não admitem que o responsável tributário, nos casos de retenção, pleiteie em seu nome a repetição de imposto indevidamente recolhido. Entretanto, tais autores não chegam a enfrentar a questão da possibilidade de repetição nos casos em que o substituto arcou em concreto com o ônus tributário, como ocorre freqüentemente em remessas ao exterior, em virtude de prestação de serviços.

Outros há que, atendo-se à literalidade do disposto no art. 166 do CTN¹⁴, não vislumbram a possibilidade de repetição do imposto retido na fonte sequer com a comprovação da assunção da carga tributária, por não se tratar de hipótese de tributo indireto, na qual o ônus financeiro pode ser transferido na cadeia econômica.

Há de se traçar breve histórico do contexto que levou à elaboração do art. 166 do CTN. Conforme explicita Luciano Amaro¹⁵, a inspiração do dispositivo partiu de um anteprojeto de código argentino, de Giuliani Fonrouge, que, por sua vez, buscou inspiração no Revenue Act norte-americano de 1936, diploma que tratou da repetição de impostos criados pelo Agricultural Adjustment Act.

O direito à repetição do indébito tributário lastreia-se no princípio que veda o locupletamento sem causa. Durante muito tempo a jurisprudência nacional entendeu pela impossibilidade de restituição de tributos indiretos, pelo contribuinte de direito, utilizando-se do mesmo princípio. Se o sujeito passivo da obrigação tributária não arcou com o ônus financeiro da exação, o que, via de regra, acontece com os tributos “indiretos”, não teria qualquer legitimidade para pleitear a repetição do indébito, sob pena de enriquecimento sem causa em detrimento ao contribuinte “de fato”.

14. “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

15. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 398.

Desse modo, antes mesmo da inclusão do artigo no CTN, o STF via por bem impedir a restituição dos tributos ditos indiretos, alegando ser mais justo que o Estado se beneficiasse do indébito, que aproveitaria a toda a sociedade, ao invés de restituí-lo àquele que recolheu o tributo sem arcar com o ônus financeiro.

Nesse passo, foi editada a Súmula nº 71 pela Corte Constitucional, que solidificou entendimento quanto à impossibilidade jurídica da repetição de tributos indiretos. Após diversos debates naquela corte, sobretudo alimentados por Aliomar Baleeiro, que não concordava com o rigor da Súmula nº 71, sobreveio a Súmula nº 546, cujo texto estabeleceu que “cabe restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de *iure* não recuperou do contribuinte *de fato o quantum* respectivo”. Aí residia a inspiração para a inclusão do art. 166 no CTN.

Assim, há de se considerar a opinião de doutrinadores, como Cleide Previtalli Cais¹⁶, que, partindo de rigorosa distinção entre sujeição passiva do responsável tributário e retenção na fonte, somada à aplicação do art. 166 do CTN, nega ao retentor a possibilidade de postular em juízo ação de repetição de indébito, porque os recursos jamais integram seu patrimônio, limitando-se a prestar um serviço ao Estado. “Em outro ângulo, a pessoa jurídica que por força de lei recolhe o imposto sobre a renda na fonte por fato gerador de responsabilidade de terceiros não é parte legítima ativa para postular restituição”.

Outros teóricos argumentam que aquele que retém tributo devido por terceiro não é partícipe de uma relação jurídico-tributária, agindo simplesmente como agente de arrecadação, como, por exemplo, Marco Aurélio Greco.¹⁷ Esses autores, portanto, fazem distinção entre responsabilidade tributária e retenção na fonte. Desse fato parcela da doutrina extrai por conseqüência que “o retentor jamais tem legitimidade para pedir a repetição, porque nada pagou, só reteve e entregou. Tampouco tem legitimidade

16. CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 420-1.

17. GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS, COFINS*. São Paulo: IOB, 1997. p. 148.

para impugnar a exigência, por falta de interesse econômico ou moral”.¹⁸

Há aqueles que também ressaltam que a regra do art. 166 do CTN aplica-se nas hipóteses de exação fiscal indireta, em que o contribuinte de direito repassa ao contribuinte de fato o valor do tributo, o que ocorreria nos casos do ICMS e do IPI, que operam pela regra constitucional da não-cumulatividade. Com relação ao ICMS, o contribuinte que realiza operação de venda transfere para o adquirente o imposto quando da saída da mercadoria do seu estabelecimento, e o faz por meio da nota fiscal. Como não agregou ao seu custo o valor do imposto, a lei o impede de pedir a restituição, salvo se estiver autorizado pelo seu consumidor, que teve transferido o encargo tributário.¹⁹

Forte defensora dessa posição é Misabel Derzi que, em nota atualizadora à obra de Aliomar Baleeiro, estatui existirem apenas dois impostos sujeitos à aplicação do art. 166 do CTN, o ICMS e o IPI. Para o dispositivo sob comento, importa a repercussão jurídica do ônus tributário, determinada pela própria sistemática de arrecadação das exações. Não importa, na análise das regras que restringem a possibilidade de repetição de indébito, a repercussão econômica.²⁰

Porém, Rubens Gomes de Sousa, ao discorrer sobre a sujeição passiva na obrigação tributária, já colocava que “em certos impostos, chamados indiretos, há dois contribuintes, o de direito e o de fato [...] mas desde já podemos dizer que ao direito tributário só interessa o contribuinte de direito ou legal”²¹, importa ao direito tributário a relação entre o responsável e o Fisco, sendo que a relação subsequente entre o contribuinte de direito e o contribuinte de fato, nos ditos impostos indiretos, rege-se pelo direito privado, não havendo falar-se em pagamento indevido.

A tese que afirma a impossibilidade de pleito de restituição pelo contribuinte de direito, nos casos de retenção na fonte, seja qual for

18. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 614.

19. NUNES, Cleucio Santos. *Teoria e prática do processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 144.

20. BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 886-91.

21. SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit.*, p. 54.

a hipótese, é defendida sobretudo pelo Fisco, para quem a substituição tributária, assim entendida a responsabilidade por retenção, não passa de técnica de arrecadação, que facilita a fiscalização do tributo junto ao contribuinte substituto e evita a sonegação fiscal pelo substituído. Portanto, seria incabível situação em que o substituto arca com o ônus financeiro do tributo devido pelo substituído.

Não é essa, contudo, nossa opinião, tendo em vista estar baseada em pressupostos teóricos pouco criticados. Fosse a sistematização legal brasileira lastreada, nesse quesito específico, na cultura jurídica germânica, mais fácil seria justificar a opinião dos doutrinadores acima apontados. Todavia, conforme já manifestado, a nossa influência direta foi a italiana, sobretudo a partir da obra de Achille D. Giannini.²²

4. Possível contraponto

A mera influência cultural de um país ou outro nem sempre justifica a adoção de conclusões diretas sobre questões práticas, tendo em vista que o direito (suas normas jurídicas) é resultado de uma aplicação concreta e contextualizada no momento. Em outros termos: a experiência jurídica é histórica e, como tal, comporta decisões diversas, muitas vezes partindo dos mesmos textos normativos, tudo isso a partir da evolução histórica ou mesmo diante das especificidades locais de um país ou região.

Afirmado isto, resta acrescentar, contudo, que a influência italiana sobre essa questão - a substituição tributária por retenção

22. Ver, nesse sentido, Ricardo Lobo TORRES. As influências italianas no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, v. 84, p. 76, 2002. Sobre a influência da doutrina italiana no CTN, ver TORRES, Heleno Taveira. Contribuições da doutrina italiana para a formação do direito tributário brasileiro. In: SCHOUERI, Luís E. (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*, v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 1.162. O autor lembra que a definição de tributo (art. 3º) foi buscada em Tesoro e Giannini e, especialmente, em Berliri. Nos conceitos de obrigação tributária, a orientação foi na obra de Giannini, e as de responsabilidade e de substituição, nas obras de Cocivera e Bodda. No sentido de criticar a identificação do direito tributário brasileiro com a teoria da obrigação, ver ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 103-13.

na fonte - foi direta e bem documentada, resultando em uma positividade do próprio texto legal dos arts. 121 e 128 do CTN e pela cristalização de alguns pressupostos, como o fato de que, no Brasil, o substituto tributário é sujeito passivo do tributo (ainda que se discutam certas questões pontuais, como ausência de retenção por medida judicial etc.).

Assim, a substituição tributária nos casos de remessas ao exterior e, nesse sentido, ressaltada a figuração do substituto como sujeito passivo da obrigação tributária correspondente dessa remessa (IRRF), no lugar dos reais contribuintes (seus fornecedores), resta analisar tais operações do ponto de vista não só formal tributário (o que já foi feito), mas também econômico.

Embora a doutrina mais tradicional manifeste resistência a considerações de natureza econômico-financeira sobre as normas tributárias, muitas vezes elas são inevitáveis e até mesmo relevantes. Veja-se, por exemplo, a regra já citada acima, do art. 166 do CTN, onde se prescreve que um contribuinte não pode requerer a restituição de valores pagos indevidamente, nos casos de impostos indiretos (IPI e ICMS, basicamente), se não comprovar que assumiu o encargo financeiro da operação ou que obteve autorização daquele outro sujeito que suportou o ônus. Referida regra jurídica buscou justamente impedir a devolução de valores tributários a alguém que não suportou, financeiramente, a operação.

No caso da retenção na fonte pagadora, essa sistemática tributária funciona baseada no pressuposto de que a fonte recolherá o valor devido pelo contribuinte real sem qualquer prejuízo de seu patrimônio, já que o contribuinte arcará com o ônus financeiro.

Nesse sentido, o art. 166 serve, ainda que *a contrario sensu*, para justificar o argumento jurídico-financeiro de que, nos casos onde a realidade negocial impõe o ônus financeiro da operação à fonte pagadora, mais legitimidade ainda terá para requerer a devolução dos valores pagos indevidamente.

Em outros termos, se a posição adotada pela legislação brasileira é a que reconhece a condição do substituto tributário como sujeito passivo da obrigação tributária em detrimento do próprio contribuinte

e, levando-se em conta a prova cabal de que, em certas operações específicas, o encargo financeiro foi totalmente suportado pela fonte pagadora, não haveria motivos, senão de natureza formalista, para não reconhecer o direito do substituto de obter a devolução dos valores pagos (a serem aproveitados por meio de compensação, por exemplo).

Convém examinar a jurisprudência dos tribunais brasileiros e a posição do Conselho de Contribuintes, tribunal administrativo subordinado ao Ministério da Fazenda.

5. Quadro jurisprudencial no Poder Judiciário

A tese segundo a qual o retentor não possui legitimidade para pleitear a restituição do indébito é acolhida por algumas decisões na jurisprudência pátria. É o caso do acórdão proferido em Embargos de Divergência pela 1ª Seção do STJ, cuja ementa segue transcrita:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA - RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO - ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

O caso em tela não se amolda à questão relativa à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, ou mesmo, pelo substituto tributário, referente a tributos devidos pelo contribuinte de fato ou pelo substituído. Cuida-se de hipótese em que a empresa repassou aos cofres públicos valores pagos a título de adicional do imposto de renda, cujo ônus recaiu sobre terceiros. A pessoa jurídica retentora não suportou o ônus do imposto.

Consoante restou consignado no v. acórdão paradigma, “não se trata de pagamento feito por responsável tributário, e sim de mero repasse de recursos ao Tesouro Estadual, por parte de quem reteve o tributo na fonte”. A circunstância de o Código Tributário Nacional garantir, em seu artigo 165, o direito do sujeito passivo à repetição, e denominar tanto o contribuinte como o responsável de sujeito passivo (art. 121), não pode servir de mote para permitir o enriquecimento daquele que, sabidamente, não recolheu o tributo em seu nome e não tem qualquer relação com o fato gerador.

0 responsável tributário, pois, não é parte legítima para pleitear a restituição de adicional de imposto de renda retido na fonte do Estado de São Paulo, cuja inconstitucionalidade fora reconhecida pela Excelsa Corte. “O responsável legal tributário não é contribuinte de jure. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária. O dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é dever jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária” (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário.

3. ed. Lejus, p. 560-1).

Deve prevalecer na hipótese dos autos, portanto, o entendimento esposado no v. acórdão paradigma no sentido de que, “ao repassar para o Erário o imposto de renda devido por terceiros, a fonte pagadora nada desembolsa, e portanto não tem legitimidade para pedir a restituição do indébito” (RESP 197.955/SP, rei. Min. Ari Pargendler, DJU 21.6.1999). Embargos de divergência acolhidos (sem grifos no original). (ERESP 417.459/SP, rei. Ministro Franciulli Netto, 1ª Seção, 09.6.2004, DJ 11.10.2004, p. 219).

Não obstante, a posição esposada pelo STJ não adentra na discussão da legitimidade do retentor para pleitear a restituição do tributo pago indevidamente, caso comprove ter assumido o encargo financeiro ou esteja expressamente autorizado pelo contribuinte de fato a fazê-lo, consoante interpretação do art. 166 do CTN.

Saliente-se que o próprio STJ já rechaçou a tese de que o citado dispositivo legal incide somente na devolução de impostos indiretos, dentre os quais não se incluiria o Imposto sobre a Renda. Com efeito, aquela corte afirmou, ao proferir acórdão sobre o RESP 26.677-8/RJ, que o art. 166 não cuida, apenas, da repetição de tributos indiretos, mas trata de situações em que a natureza do tributo (ou do modo pelo qual é recolhido) permite a transferência do encargo respectivo.

O voto do relator Ministro Humberto Gomes de Barros declara ainda que a retenção na fonte é hipótese de substituição tributária; o retentor é sujeito passivo da relação jurídico-tributária como responsável. Logo, possui legitimidade para pedir a restituição, nos

termos do art. 165 do CTN, que diz: “O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento”. No caso de tributo que admite a transferência do encargo financeiro, fica ressalvada a comprovação dos requisitos do art. 166 do mesmo diploma normativo. Verifique-se a ementa abaixo:

PROCESSUAL - TRIBUTÁRIO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO - LEGITIMIDADE - CTN (ART. 166).

O substituto tributário, desde que autorizado expressamente pelo contribuinte substituído, tem legitimidade para repetir o tributo indevidamente pago (CTN, arts. 121, 165 e 166). (RESP 26.677-8/RJ, rei. Ministro Humberto Gomes de Barros, 1ª Turma, 02.2.1994, DJ 07.3.1994)

Extraem-se duas importantes conclusões do julgado acima para análise do problema estudado: (i) a hipótese de retenção na fonte enquadra-se na responsabilidade por substituição, sendo que o responsável figura no pólo passivo da relação tributária; e (ii) o art. 166 do CTN não se aplica exclusivamente aos chamados impostos indiretos.

Grande parte da doutrina nacional admite que a classificação entre tributos diretos e indiretos encontra-se superada pela realidade, pois não há tributo que não repercuta no consumidor final. Assim, seria muito difícil sustentar a impossibilidade de pedido de restituição no caso de Imposto de Renda retido na fonte, por não haver previsão para aplicação do art. 166 do CTN em hipótese diferente de tributo indireto.

Aliomar Baleeiro já chamava atenção, em sua atuação no Supremo Tribunal Federal²³, para a necessidade de não se generalizar as hipóteses de restituição de tributos indiretos, como fazia a Súmula nº 71, pois nem mesmo os financistas lograram alcançar, “depois de 200 anos de discussão, desde os fisiocratas do século

23. ERE nº 47.624-GB (RTJ, 44/530, Pleno do STF, 17.5.1967, apud BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 883-4).

XVIII, um conceito seguro para distinguir o imposto direto do indireto”.

O mestre explicava que, dependendo da técnica de incidência e oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado, ou a natureza da mercadoria ou ato tributado, qualquer exação poderia ser direta ou indireta, motivo pelo qual cada caso concreto deveria ser analisado conforme suas peculiaridades.

A lição é repetida por Brandão Machado, que, ao tratar da repetição do indébito tributário, nega caráter científico-financeiro à divisão dos impostos em diretos e indiretos, pois todos os tributos comportam, por sua natureza, a transferência a terceiro do respectivo encargo financeiro. Sobretudo na doutrina alemã, há muito se concluiu que inclusive o Imposto sobre a Renda pode ser repassado a terceiro, “fenômeno cuja ocorrência não pode hoje ser contestada”.

Nas palavras do autor:

O encargo financeiro dos tributos em geral pode ser transferido a curto ou a longo prazo, sendo que sua transferência depende de inúmeros fatores, e não da natureza do tributo, de modo que, qualquer que seja ele, a sua translação é sempre possível, conforme se opere a curto ou longo prazo.²⁴

Seguindo o mesmo raciocínio, mas restringindo a conclusão de Brandão Machado, José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques interpretam o art. 166 do CTN de modo a concluir que a verificação da efetiva transferência do encargo financeiro na repetição de indébito não está adstrita somente aos ditos tributos “indiretos”, mas a todos aqueles que se submetam ao regime jurídico de substituição tributária.²⁵

24. MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 82-3.

25. GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. O direito à restituição do indébito tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Repetição de indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 1999. p. 207-10.

Nessa mesma esteira, Luciano Amaro²⁶, analisando o disposto no art. 165 do CTN, coloca que o termo “sujeito passivo” utilizado abrange tanto as hipóteses em que o tributo é pago pelo contribuinte, quanto aquelas em que tenha sido recolhido pelo responsável. Com relação às restrições trazidas no art. 166 do CTN, o autor coloca:

É inadequada a atribuição desta ou daquela natureza ao valor recolhido, pois, se se trata de indébito, aquilo que se recolheu não foi tributo, nem direto nem indireto. Se, numa dada situação, não havia tributo a recolher, e alguém foi posto na condição de devedor, o direito à restituição deriva do fato do pagamento indevido, independentemente da análise que se possa fazer sobre as características do tributo a *cujo título (indevidamente)* tenha sido feito o recolhimento.

Amaro ainda afirma que a prova de assunção do ônus pelo contribuinte de direito tanto pode ser feita pela demonstração de que o encargo não foi transferido como pelo ressarcimento feito ao terceiro (contribuinte de fato). Ora, no caso do Imposto de Renda Retido na Fonte, em que se calcula por dentro o imposto devido pelo beneficiário de remessa ao exterior, a própria assunção do ônus implica em ressarcimento ao beneficiário, já que a fonte recalcula a base de cálculo e arca com o pagamento do tributo que reteria e repassaria aos cofres públicos.

A partir das conclusões acima expostas, temos que diversos acórdãos proferidos pelos Tribunais pátrios admitem a legitimidade do substituto tributário para requerer a restituição de valores pagos indevidamente, sempre que comprovada a assunção do ônus fiscal ou com autorização do contribuinte de fato, seja pela aplicação do art. 166 do CTN, no caso do Imposto de Renda, ou simplesmente por um princípio de justiça tributária, de modo a evitar o locupletamento ilícito daquele que verdadeiramente suportou a carga tributária. Seguem exemplos:

26. AMARO, Luciano. Op. cit, p. 392-7.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGURO. REMESSAS AO EXTERIOR. DESPESAS COM SOLICITAÇÃO, OBTENÇÃO E MANUTENÇÃO DE DIREITOS DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL. ISENÇÃO, REPETIÇÃO DE IN-DÉBITO.

1. Cabe ao INPI analisar a documentação apresentada, para efeito de comprovação de destino e aplicação de remessas ao exterior em despesas com solicitação, obtenção e manutenção de direitos de propriedade industrial, para fins de isenção de Imposto de Renda na Fonte - IRRF e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro - IOF, em conformidade com o Ato Normativo n° 097/88-INPI.

2. Comprovado o atendimento ao Ato Normativo n° 097/88, pelo INPI, cumpriu o contribuinte as exigências legais, fazendo jus à isenção das exações, conforme estabelecido pelo Decreto-lei n° 2.433/88 (artigo 21 e parágrafo único) e Decreto n° 96.760/88 (artigo 106 e parágrafo único).

3. Tendo recolhido indevidamente valores a que era isenta de pagamento, possível a repetição pelo contribuinte.

4. Apelação e remessa improvidas.

(TRF-4ª Região, AC 9604064150/PR, 2ª Turma, rei. Heraldo Garcia Vitta, 11.6.1999, DJ 30.6.1999, p. 642, grifos nossos)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ART. 35 DA LEI N° 7.713/88. ACIONISTA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF. RE 172.058-1. PRESCRIÇÃO. COMPENSAÇÃO. LEI 8.383/91. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS.

1. A pessoa jurídica, na qualidade de responsável tributário, é parte legítima para figurar no pólo ativo da ação, cujo objetivo é a declaração de inexigibilidade do Imposto sobre o Lucro Líquido, pois possui o encargo de reter o montante descontado na fonte dos rendimentos de seus acionistas. [...]

5. Sendo o imposto de renda sobre o lucro líquido indevido pelos acionistas, é cabível a compensação dos valores indevidamente recolhidos a esse título pela apelada - sociedade anônima, conforme guias DARFs acostadas aos autos.

(TRF-3ª Região, AC 680.346/SP, 6ª Turma, rei. Consuelo Yoshida, 27.7.2005, DJ 19.8.2005, p. 444).

A interpretação que se extrai do julgado supra citado é que o retentor, como responsável tributário, é sujeito passivo da obrigação tributária e parte legítima para questionar sua exigibilidade. Além disso, no caso do Imposto Sobre o Lucro Líquido, firmou-se entendimento de que o ônus financeiro não é repassado aos acionistas, que seriam os contribuintes de fato. Portanto, cabível a restituição pela fonte pagadora responsável pela retenção. Segue exemplo de acórdão proferido sobre o assunto pelo STJ:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. SOCIEDADE ANÔNIMA. LEGITIMIDADE PARA PROPOR AÇÃO DE RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. AUSÊNCIA DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA DA RENDA PELOS ACIONISTAS. AUTORIZAÇÃO PREVISTA NO ART. 166 DO CTN. DESNECESSIDADE.

1. Tendo o acórdão proferido nos embargos declaratórios se pronunciado de forma expressa e motivada acerca de todas as questões suscitadas, não há por que falar em ofensa ao preceito inscrito no art. 535, II, do CPC.
2. Quando a sociedade anônima, nos termos do disposto no art. 35 da Lei 7.713/88, recolheu o imposto de renda na fonte antes de autorizada a distribuição dos lucros aos acionistas, tem ela legitimidade para propor ação de restituição do indébito sem a necessidade da autorização prevista no art. 166 do CTN. Precedentes.
3. Recurso especial não-provido. (STJ, RESP 265.642/RS, 2ª Turma, rei. João Otávio de Noronha, 27.9.2005, DJ 17.10.2005, p. 234)

Mesmo os acórdãos que decidem pela ilegitimidade do retentor para pleitear a repetição de indébito pressupõem que a fonte pagadora jamais arca com o ônus tributário dos valores que retém. Porém, tal exegese não pode levar à conclusão que a ilegitimidade persistiria em situação em que o responsável comprovasse também ter arcado com o custo financeiro, como contribuinte do tributo. São casos diferentes, que não podem levar à mesma

conclusão. A esse respeito, colacionamos ementas dos seguintes acórdãos:

TRIBUTÁRIO. ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI ESTADUAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO.

1. O Código Tributário Nacional, nas disposições gerais sobre o sujeito passivo da obrigação tributária, especificamente em seu art. 121, estabelece que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de determinado tributo ou penalidade pecuniária, dizendo-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e responsável, quando, sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

2. Na hipótese do Imposto de Renda retido na fonte, o contribuinte é o beneficiário dos rendimentos, titular da disponibilidade econômica ou jurídica do acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN), enquanto a fonte pagadora assume a condição de responsável pela retenção e recolhimento do imposto (art. 45, parágrafo único, do CTN).

3. Assim, tem legitimidade ativa ad causam para propor ação de repetição de indébito pleiteando a restituição dos valores indevidamente pagos a título de Adicional de Imposto de Renda o contribuinte substituído que realiza o fato gerador, e efetivamente tem o dever de arcar com o ônus da tributação.

4. Recurso especial provido. (STJ, RESP 596.275/RJ, 1ª Turma, rei. Denise Arruda, 19.9.2006, DJ 09.10.2006, p. 260).

I - PROCESSO CIVIL - Ação de repetição de indébito ajuizada por empresa sediada no Rio de Janeiro, objetivando a restituição de imposto de renda pago a maior por sua acionista majoritária no exterior, relativo a remessa de lucros - a legitimidade ativa para maior propor uma ação de repetição do indébito é daquele que suportou o ônus fiscal

- não existe autorização legal que permita a autora, responsável pela retenção do imposto de renda, pleitear, em nome próprio, direito alheio

- art. 6, do CPC. - ILEGITIMIDADE ATIVA DA AUTORA - EXTINÇÃO DO PROCESSO, SEM JULGAMENTO DO MÉRITO - ART. 267, ITEM VI, DO CPC.

II - APELAÇÃO IMPROVIDA. (TRF-2ª Região, AC 8902007995/RJ, 1ª Turma, rei. Frederico Gueiros, 08.4.1991, DJ 04.6.1991)

Inferre-se, nos acórdãos supracitados, que a legitimidade ativa para pleitear a restituição é daquele que arcou com o ônus fiscal, embora em ambos os casos tenha sido afastada tal qualidade da fonte pagadora.

6. A posição do Conselho de Contribuintes

Ainda que o Judiciário não se manifeste expressamente sobre a situação do responsável que arca com a carga tributária em remessas ao exterior, ou mesmo sobre outros casos de retenção na fonte, a questão possui claros contornos no âmbito administrativo, como demonstram diversas decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes em sentido favorável à pretensão do substituto. A esse respeito, destacamos:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - ILEGITIMIDADE ATIVA - 0 Código Tributário Nacional determina em seu art. 166 que a restituição que comporte, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. Todavia, nada impede que o pedido de restituição seja interposto pelo sujeito passivo, responsável pela retenção e recolhimento, que também compôs a relação jurídico-tributária.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO - ILL - SOCIEDADE LIMITADA - A existência de cláusula no contrato social de distribuição do lucro caracteriza, por si só, a disponibilidade jurídica dos lucros para os sócios quotistas, para efeito do fato gerador do Imposto de Renda, nos termos do art. 43 do CTN, uma vez que somente a deliberação expressa dos sócios o lucro poderia ter outra destinação. Recurso negado. (1º CC, Recurso Voluntário 141.226, Acórdão 102-48049, 2ª Câmara, rei. Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, 09.11.2006, grifos nossos)

RESTITUIÇÃO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. Uma vez comprovado que o encargo financeiro do tributo pago indevidamente não integrou os custos industriais, nem foi transferido a terceiros através de sua inclusão no preço final das mercadorias ou produtos vendidos deferese o pedido. Recurso de ofício desprovido. (1º CC, Recurso Voluntário 116.974, Acórdão 302-33059, 2ª Câmara, rei. Luis Antonio Flora, 28.6.1995).

ILEGITIMIDADE - O Código Tributário Nacional determina em seu art. 166 que a restituição que comporte, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido à terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE LUCRO LÍQUIDO - DECADÊNCIA - O prazo quinquenal para restituição de tributo pago indevidamente, somente começa a fluir após a extinção do crédito tributário ou, a partir do ato que concede ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO - Afastada a decadência, procede o julgamento de mérito em primeira instância, em obediência ao Decreto nº 70.235, de 1972.

Preliminares afastadas. Recurso provido. (1º CC, Recurso Voluntário 139.144, Acórdão 102-46937, 2ª Câmara, rei. Romeu Bueno de Camargo, 07.7.2005).

Resta claro, portanto, que a matéria encontra decisões favoráveis no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no que tange à legitimidade do responsável para pleitear o imposto de renda indevidamente retido na fonte, desde que comprovados os requisitos do art. 166 do CTN. Como se não bastasse, a 4ª Câmara do 1º Conselho esposou o mesmo entendimento em operação envolvendo remessas ao exterior. Confira-se:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - IRRF SOBRE REMESSAS PARA O EXTERIOR A TÍTULO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA - RETENÇÃO INDEVIDA - RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO - LEGITIMIDADE - Tratando-se de imposto de renda, o titular da renda é quem possui a legitimidade

para requerer reconhecimento do direito creditório, decorrente de retenção indevida, uma vez que é que, efetivamente, arcou com o respectivo encargo financeiro. Assim, somente é parte legítima para requerer a restituição do imposto pago de forma indevida o responsável pela retenção que demonstrar que assumiu o encargo financeiro do tributo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. Recurso negado. (1º CC, Recurso Voluntário 147.882, Acórdão 104-21575, 4ª Câmara, rei. Nelson Mallmann, 24.5.2006, grifos nossos)

7. Considerações finais

O problema de estudo posto no título do presente trabalho impõe, de antemão, a análise da figura do responsável pela retenção do Imposto de Renda em operações envolvendo remessas ao exterior, no contexto da obrigação tributária.

Como nosso sistema jurídico positivo só admite a legitimidade do sujeito passivo no pleito de repetição de indébito, é necessário averiguar se o terceiro obrigado à retenção integra a relação obrigacional, ou se dela é mero coadjuvante.

Como visto, a doutrina de origem italiana, que influenciou a elaboração de nossa norma complementar tributária, entende que: i) a sujeição passiva divide-se em direta e indireta, ou entre contribuinte e responsável; e ii) o terceiro que integra a relação jurídica como substituto tributário enquadra-se na noção de responsável, ou seja, aquele que, por exclusão, não possui relação direta com o fato gerador da obrigação, que não é o contribuinte.

O que equivale a dizer que o substituto tributário é sujeito passivo da relação jurídica tributária.²⁷ Dentro dessa definição,

27. Como afirma Amílcar Falcão, em estudo pioneiro entre nós, embora a figura do contribuinte continue a existir quando se trata de substituição por retenção, a figura dessa substituição difere da simples repercussão ou translação de tributo, o que seria destituído de relevância jurídica. “Diversamente, na substituição, o contribuinte é, não um simples atingido por efeitos econômicos do tributo (*Steuerträger*), mas um verdadeiro devedor (*Steuerschuldner*). A circunstância é de máxima relevância jurídica, porque dela decorrem vários corolários”. Ver: Substituto legal tributário - Direito de

temos que o responsável pela retenção do Imposto de Renda na fonte é exemplo clássico de substituto tributário, pois a lei o coloca, desde a ocorrência do fato gerador no lugar do contribuinte que pratica o fato jurídico tributário, como responsável pelo recolhimento da exação.

Nos casos de valores retidos e recolhidos indevidamente ao fisco pelo substituto tributário, não caberiam a este a função e o direito de requerer a restituição, já que sobre ele não teria recaído o ônus financeiro da operação, o que, na tradição jurisprudencial brasileira, geraria um enriquecimento indevido do particular.

O direito positivo não deve ser simplesmente ignorado em nome de classificações financeiras ou racionalidades econômicas. Contudo, nos casos específicos onde o substituto tributário agente de retenção realiza um pagamento ao contribuinte de forma a suportar integralmente o ônus financeiro da operação²⁸, e essas retenções tomam-se indevidas, por exemplo, em virtude de falta de amparo legal²⁹, a construção jurisprudencial em tomo do art. 166 do CTN, a codificação tributária brasileira e a vedação do enriquecimento indevido justificam a legitimidade do substituto de requerer administrativa ou judicialmente a restituição e a compensação dos valores recolhidos indevidamente ao Estado.

impugnar a legitimidade do débito tributário. In: *Introdução ao direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 89. A primeira edição dessa obra data de 1959. No mesmo sentido, Jarach, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito substantivo*. Trad. Dejalma Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

28. Em outros termos, calculando o preço de tal forma que o resultado líquido (descontadas as retenções) corresponda àquilo que o contribuinte pretendia receber caso não houvesse a retenção.

29. No caso de uma consulta fiscal favorável à não remessa ou mesmo em decorrência de uma decisão administrativa ou judicial que declare não ser o caso de proceder à retenção.