BAPTISTA L.O. *Contratos internacionais. Revista Forense*, año 76, vol. 270, fasciculos 922, 923 y 924, abril-mayo-junio de 1980, p. 87-100.
BOGGIANO A. *Derecho Internacional Privado*. Tomo I. Buenos Aires, Depalma, 1983, 2.ed. 692p.
CÂMARA DE COMÉRCIO INTERNACIONAL. *Incoterms 1990. Publicación nº 460 de la Câmara de Comércio Internacional*. São Paulo, Aduanerias, 1991. Traducción: Roberto de Oliveira Murta. Publicación autorizada por la ICC Publishing S.A.
CARREAU D., FLORY T., JUILLARD P. *Droit International Economique*. 3a ed. Paris, Librarie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1990, 725p.
GOLDSCHMIDT W. *Derecho Internacional Privado — Derecho de la tolerancia*. Buenos Aires, Depalma, 1985. 5a ed. 760p.
GRAF J.B. *Legal trend of international sales in Latin America*. In: John Honnold, *Unification of the Law of Governing International Sales of Goods*.
MACHADO M.L. *Os incoterms*. In: *Contratos Internacionais*. Coordinador João Grandino Rodas. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1985. p. 143-188.
MALAURIE P. *Lois de Police et méthodes de conflits de lois en matière de commerce extérieur. Revue Internationale de Droit Comparé*. Nº especial, vol. 8, p. 541-550. Journées de la société de législation comparée. Año 1986. 10es Journées franco-latino-américaines (Bogotá, 30 de noviembre — 3 de diciembre).
RODAS J.G. *Elementos de conexão do Direito Internacional Privado brasileiro relativamente às obrigações contratuais*. In: *Contratos internacionais*, coordinador J. Grandino Rodas. São Paulo, REvista dos Tribunais, 1985. p. 1-36.
ROVIRA S.L.Z. de. *Estudo comparativo sobre os contratos internacionais: aspectos doutinarios e práticos*. In: *Contratos Internacionais*, coordinador J. Grandino Rodas. p. 37-75.
SIERRALTA RÍOS A. *Contratos de comercio internacional*. Prólogo de Carlos Rodriguez Pastor. Lima, fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1990. XVIII, 224p.
SILVA C.V. do C. e. *A obrigação como processo*. São Paulo, José Bushtsky, 1976, 226p.
VIEIRA, M.A. *Aproximación de las legislaciones, aspectos doctrinarios*. In: *Doctrina general — Cuadernos de Derecho Internacional Privado*. Nº 2. p. 121-157. Montevideo, fondo de cultura Universitaria, 1982.
ZERBINI, E.C. de J. *A Convenção de Viena de 1980 sobre a venda internacional de mercadorias*. In: *Contratos internacionais*. p. 76-93.

Breves Considerações Sobre a Substituição Tributária. A Tributação na Fonte*

CARLOS KLEIN ZANINI
Graduado em Ciências Jurídicas pela Faculdade de Direito da UFRGS.
Mestrando em Direito Comercial
pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.
Membro do Instituto Brasileiro de Direito Comercial Comparado – S.P.
Professor de Direito Comercial na UNISINOS.
Professor da Faculdade de Direito da PUC/RS.
Advogado em Porto Alegre, RS

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho aborda o tema da substituição tributária, enfocando, especificamente, a técnica da tributação na fonte. Importante ressaltar, desde já, a complexidade da matéria, que se reflete na diversidade de opiniões existentes em doutrina, e que, sem dúvida alguma, torna árdua a tarefa daqueles que se propõem a versá-la.

Dessarte, cientes da polêmica reinante entre os autores, partiremos da análise das diversas teorias existentes, para esboçar, ao fim de cada item, nossa posição pessoal.

A importância do tema é inconteste. Como veremos ao longo da exposição o emprego da tributação na fonte tem se propagado com incrível rapidez, sendo, portanto, interessante e necessária a reflexão sobre as dificuldades que podem advir de sua utilização.

O presente estudo vai, pois, seccionado em dois pontos. No primeiro deles — de caráter introdutório — examinaremos a classificação dos sujeitos passivos, o enquadramento do substituto na obrigação tributária, além do seu conceito e dos traços que o distinguem do contribuinte.

A seguir, passaremos à análise da tributação na fonte, expondo suas vantagens e desvantagens, sua conexão estreita com o princípio da legalidade e sua natureza jurídica. Assentadas tais noções preliminares, adentraremos no exame do direito de regresso, procurando responder a duas interessantes indagações que têm lugar quando do recolhimento pelo substituto de tributo indevido.

Por último, discorreremos sobre a responsabilidade do sustituído quando do não recolhimento do tributo pelo substituto, apontando qual a solução que deve ser aplicada a tal situação.

2. OS SUJEITOS PASSIVOS TRIBUTÁRIOS

2.1. A Classificação dos Sujeitos Passivos

Para que possamos avançar no propósito deste trabalho, faz-se necessário, *ab initio*, examinar, brevemente, as diversas posições doutrinárias existentes a respeito da sujeição passiva tributária. Muitos são os autores que versaram o tema[1], porém, a copiosa bibliografia disponível, ao invés de estancar dúvidas, as suscita, porquanto reine entre os doutrinadores séria divergência de opiniões.

Dentre tais questões deve ser enfrentada de início a referente à classificação dos sujeitos passivos. Para tanto, utilizaremos a sistematização elaborada por Héctor Villegas em seu

*Trabalho desenvolvido no curso de pós-graduação da Faculdade de Direito da U.S.P., disciplina de Impostos Federais, ministrada pelos Professores Doutores Alcides Jorge Costa e Gerd Willi Rothmann.

Curso de Direito Tributário.[2] O jurista argentino agrupa as diferentes teses em quatro correntes principais[3], que analisaremos separadamente: 1) primeira corrente — divide os sujeitos passivos em contribuintes (sujeitos por dívida própria) e responsáveis (sujeitos por dívida alheia); 2) segunda corrente — somente considera sujeito passivo o contribuinte ou devedor, negando caráter de sujeito passivo aos demais; 3) terceira corrente — seriam sujeitos passivos somente o contribuinte e o substituto, excluindo-se o responsável; 4) quarta corrente — sujeito passivo é quem concretamente paga o tributo ao fisco.

2.1.1. Primeira Corrente. Classificação de Rubens Gomes de Sousa

A primeira corrente referida por Villegas — daqueles que consideram como sujeitos passivos tanto os contribuintes quanto os responsáveis — tem seu maior corifeu, dentre os autores pátrios[4], em Rubens Gomes de Sousa, que classifica as pessoas compelidas a cumprir a prestação objeto da obrigação tributária em sujeitos passivos diretos e indiretos, consoante estejam ou não "em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação"[5]. Na hipótese de sujeição passiva indireta, o autor a subdivide em transferência e substituição: transferência quando a obrigação tributária nasce contra determinada pessoa e, posteriormente, é *transferida* à outrem (sujeito passivo indireto); substituição quando a obrigação tributária surge já contra pessoa diversa (sujeito passivo indireto) daquela vinculada economicamente ao ato, fato ou negócio tributado[6].

2.1.1.1. A Terminologia Adotada Pelo C.T.N.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional, por sua vez, englobou todas as hipóteses de sujeição passiva indireta sob a figura do *responsável*. Tal o que se entende da leitura desse dispositivo assim vazado: "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". O Código filia-se, portanto, como não poderia deixar de ser, à corrente defendida por Rubens Gomes de Sousa, que considera o substituto como sujeito passivo integrante da obrigação tributária.

2.1.2. Segunda Corrente Doutrinária. Negadora do Substituto Como Sujeito Passivo. A Posição de Giannini

Existem, contudo, outros autores que negam o caráter de sujeito passivo da obrigação tributária ao substituto. Para os defensores desta corrente somente seriam considerados como sujeitos passivos os contribuintes ou devedores. Essa a posição que ressai da leitura atenta de trecho da obra de A.D. Giannini, que ao abordar a substituição e responsabilidade tributárias, assim manifesta-se, respectivamente, sobre o tema: "La legge tributaria, nell'estendere le obbligazioni d'imposta a persone diverse dal soggetto passivo, può fare ancora un passo innanzi, sostituendo completamente al soggetto medesimo, nei rapporti con l'amministrazione finanziaria...".[7] e "Oltre al soggetto passivo dell'imposta, la legge tributaria molte volte dichiara obbligata al pagamento del tributo,..., una diversa persona che puó denominarsi responsabile d'imposta".[8]

2.1.3. Terceira Posição

Os partidários dessa terceira corrente sustentam que apenas o contribuinte e o substituto figurariam no pólo passivo da obrigação tributária. Dentre eles, Villegas destaca Blanco Ramos, Cardoso da Costa e Pérez de Ayala. Quanto a esse último, podemos observar em seu clássico *Curso de derecho tributario* as razões que o levaram a restringir o caráter de sujeito passivo ao contribuinte e substituto. Com efeito, sustenta Pérez de Ayala que "es sujeto passivo de la obligación tributaria material aquel que resulta obligado al pago de la deuda tributaria".[9] Evidentemente, o autor refere-se aqui aos obrigados diretos — ou seja, àqueles para os quais nasce a obrigação de recolher o tributo. É o que se depreende da seguinte frase: "Como ya hemos apuntado, se puede ser sujeto pasivo de las prestaciones tributarias (tanto materiales como formales), ya en concepto de contribuyente, ya de substituto del contribuyente"[10].

2.1.4. Quarta e Última Posição

Para os autores classificados nesta corrente somente podem ser considerados como sujeitos passivos aqueles que pagam, concretamente, o tributo ao fisco. Assim, todas as demais pessoas obrigadas a ressarcir não seriam consideradas como sujeitos passivos. Trata-se da corrente na qual podem ser enquadrados A. Berliri e Cléber Giardino, segundo a classificação de H. Villegas.

2.1.5. Posicionamento Pessoal

Se levarmos em consideração as peculiaridades apresentadas pela obrigação tributária veremos que é extremamente difícil negar o *status* de sujeito passivo tributário ao substituto legal. É que a obrigação tributária exsurge única e exclusivamente da lei, no exato instante em que se verifica sua incidência. Desta forma, a norma jurídica que atribui a uma terceira pessoa — não vinculada diretamente ao fato gerador — o dever de recolher tributo, encerra, inevitavelmente, uma previsão legal que quando realizada em concreto determina o nascimento da obrigação imposta ao substituto de recolher o imposto. Parece-nos, pois, assistir plena razão àqueles autores agrupados sob a primeira corrente. De fato, o substituto tributário situa-se no pólo passivo da relação jurídica tributária, estando sujeito aos efeitos da prescrição legal tão logo verificada a ocorrência do pressuposto de fato.

2.2. O Conceito de Substituto Tributário. Elementos Distintivos

Partindo-se da premissa de que o substituto integra, efetivamente, o pólo passivo da obrigação tributária[11], cabe-nos agora conceituá-lo, para depois assinalar seus elementos distintivos, o que faremos à luz das mais abalizadas lições encontradiças em doutrina.

Alfredo A. Becker, por exemplo, assinala o momento em que se verifica a substituição: "Existe substituto legal tributário, toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo[12]. Das palavras de Becker depreende-se que para o autor o elemento que distingue o substituto reside na eleição de pessoa diversa daquela vinculada, diretamente, ao fato-signo presuntivo.

Já Rubens Gomes de Sousa, ao definir o substituto tributário, faz repousar seu caráter distintivo na ausência de relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação, ou seja, na substituição o tributo é cobrado de determinada pessoa que não tira vantagem econômica desse ato, fato ou negócio.[13]

Por sua vez, Alcides Jorge Costa em tese de doutoramento defendida perante a U. S. P., utiliza como elemento distintivo do substituto a ausência de relação direta deste com o fato gerador, ao contrário do que se passa com o contribuinte[14].

Na doutrina alienígena merece ser destacada a posição de Dino Jarach a respeito da matéria. Com efeito, parte o jurista argentino da causa jurídica do imposto — que considera como sendo a existência da capacidade contributiva — para demonstrar que o substituto diferencia-se do contribuinte, justamente, em função dessa capacidade econômica. Em outros termos, o contribuinte estaria obrigado *por natureza, por título próprio*, ao pagamento do imposto, pois é em relação a ele que se verificaria a *causa impositionis*[15].

Deixamos, por último, a análise de posição de Pérez de Ayala que, com maestria, procura traçar a distinção entre contribuinte e substituto tributário[16]. Para o autor os elementos distintivos residem nos seguintes pontos: 1) a obrigação do contribuinte nasce da lei, tal qual a do substituto, porém, no caso do contribuinte este há de ser titular do fato imponível, o que não se verifica com o substituto; 2) a determinação legal do contribuinte pode ser efetuada de modo implícito, ao passo que a eleição do substituto depende, necessariamente, de lei que disponha expressamente a respeito; 3) o contribuinte deve

suportar a carga tributária, tal não ocorrendo com o substituto, que tem sempre o direito ao ressarcimento da quantia por ele paga[17].

3. TRIBUTAÇÃO NA FONTE

A tributação da renda na fonte apresenta-se como clássico exemplo de substituição tributária[18], no qual o recolhimento do imposto fica a cargo daquele que credita os rendimentos aos beneficiários.

De início, cumpre referir que a substituição tributária empregada na retenção na fonte do imposto de renda coaduna-se, inteiramente, com o direito tributário, não apresentando qualquer anormalidade[19]. Pelo contrário. Como veremos a seguir, a utilização da substituição tributária revela-se, muitas vezes, como a única maneira capaz de viabilizar, pragmaticamente, a tributação dos rendimentos auferidos, porquanto estejam esses de tal modo dispersos que a tributação na pessoa do titular resultaria absolutamente impraticável.

Há, por conseguinte, que se compreender a utilização da figura do substituto tributário pelo legislador dentro do contexto histórico em que nos encontramos inseridos[20]. Sem dúvida, temos assistido a uma multiplicação constante das relações econômicas havidas entre os indivíduos, as quais estão a demandar do direito regulação compatível. Assim, o desenvolvimento das macroempresas, a celeridade do tráfego mercantil, a diversidade das modalidades contratuais, dentre outros fatores, não só justificariam como também exigiriam a utilização da substituição tributária, da qual é espécie a retenção na fonte.

Examinemos, portanto, quais as vantagens que a utilização da substituição tributária proporciona, justificando, dessarte, a larga aplicação que dela fazem a quase totalidade dos sistemas jurídicos contemporâneos.

3.1. Vantagens da Tributação na Fonte

A técnica da tributação dos rendimentos na fonte foi elaborada pelo direito tributário tendo por escopo, básica e fundamentalmente, assegurar o efetivo recolhimento dos tributos devidos ao Estado[21]. Apresenta, portanto, uma série de vantagens[22] que não só justificam, mas antes recomendam, veementemente, sua utilização.

3.1.1. Fatores Psicológicos da Retenção na Fonte

Dentre as primeiras vantagens apresentadas pela tributação na fonte podemos citar sua maior aceitabilidade no plano psicológico. Evidentemente, tal aspecto não contribui para assegurar a eficácia do recolhimento — fim último do instituto da substituição tributária — todavia, não deixa de ser interessante comentar, brevemente, o fenômeno.

Referem alguns autores, a nosso ver com razão, que a retenção do imposto na fonte produz menor grau de impacto sobre o contribuinte. De fato, a retenção do tributo na fonte pagadora faz com que o beneficiário habitue-se a ver seu rendimento diminuído pelo imposto, considerando-o, já quando do seu recebimento, em valor líquido. O montante devido a título de imposto não é, portanto, sequer computado pelo contribuinte. Este, por não ter de verter parcela de recursos disponíveis de seu patrimônio para o Estado, tende a aceitar de forma mais resignada a retenção do imposto devido na fonte[23].

Ainda procurando examinar os aspectos psicológicos atuantes na tributação na fonte, não poderíamos deixar de referir importante colocação de Pietro Bodda. Aduz o autor que por não ser o substituto aquele que suporta de fato o peso do imposto, esse não se empenharia na ocultação do fato gerador do tributo[24]. Ademais, poder-se-ia acrescentar ainda que a responsabilização do substituto pelo recolhimento do imposto quando da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter ele efetuado a retenção na fonte, faria — como em realidade o faz — com que a ocultação do fato gerador fosse reduzida a níveis mínimos.

3.1.2. Fatores Econômicos da Retenção na Fonte

Mas não é só no plano psicológico que se situam as vantagens que estão a justificar o emprego da tributação na fonte. Ao lado dessas encontram-se razões econômicas que, ao contrário das psicológicas, contribuem efetivamente para assegurar a arrecadação dos tributos devidos. Dentre essas, talvez a mais importante resida na *concentração da sujeição passiva tributária*, assim denominada por Ernst Blumenstein ao escrever: "Ancora egli (o legislador), mediante il prelievo dell'imposta alla sorgente può limitare il numero dei soggetti di imposta per una pluralità di casi (c.d. concentrazione del soggeto di imposta)".[25]

Evidentemente, a concentração da sujeição passiva em poucas pessoas facilita, enormemente, o recohimento dos impostos devidos ao Estado. Imaginemos, para que se demonstre a vantagem apresentada pela tributação na fonte nesse particular, a distribuição de dividendos de uma grande companhia a milhares de acionistas. Nessa situação, caso não fosse adotada a retenção na fonte da parcela devida por cada um dos acionistas a título de imposto de renda, tornar-se-ia dificílimo — senão impossível — recolher, individualmente, o tributo devido. E mais, existindo ações ao portador[26] — cujo titular, por ser o detentor, nem sempre se conhece (sua transferência opera-se pela mera tradição) — a tributação na fonte apresentar-se-ia não só vantajosa do ponto de vista econômico, mas sim como única forma de viabilizar a tributação dos rendimentos percebidos pelos acionistas.

No caso específico do imposto de renda a tributação na fonte representa, sem dúvida alguma, importantíssimo mecanismo à disposição da administração fazendária. Dentre os aspectos econômicos a destacar vale referir ainda, além da comodidade[27] que advém de sua utilização (concentração da sujeição passiva), a importância que a tributação na fonte representa para o equilíbrio das contas públicas. Essa deve-se às entradas periódicas e sucessivas de divisas para o Estado, que lhe permitem fazer frente às despesas à medida em que estas vão ocorrendo.

Mas há ainda outro importante aspecto econômico que motiva o emprego da tributação na fonte pelo direito tributário. Trata-se do fato de encontrar-se o substituto em contato direto com a prestação pecuniária que deverá ser vertida aos cofres públicos. Ou seja, tributa-se o fato ou situação jurídica objeto da obrigação tributária na primeira oportunidade em que isto se faz possível, isto é, antes que o imposto seja disperso, assegurando-se, assim, o seu recolhimento[28].

3.2. Críticas à Tributação na Fonte

Não obstante sejam evidentes as vantagens que a tributação na fonte apresente, alguns autores têm formulado críticas ao emprego dessa modalidade de substituição tributária, as quais podem ser encontradas na introdução que faz o Prof. Furio Bosello à sua monografia sobre o tema da retenção na fonte[29]. Assinala o autor que a primeira crítica oferecida à tributação na fonte residiria na alegada "ilusão financeira" imposta ao beneficiário dos rendimentos, eis que esse não se aperceberia do efetivo ônus do imposto.

Com efeito, tal crítica nos parece absolutamente infundada, porquanto aquele que suporta economicamente o pagamento do imposto tem o conhecimento do *quantum* retido para essa finalidade. Ademais, se contrapormos esta "crítica" às inúmeras vantagens que a retenção na fonte encerra, veremos, com maior clareza ainda, seu absoluto despropósito.

A segunda crítica relatada por Furio Bosello apresenta-se mais consistente. Haveria, em sua opinião, uma incompatibilidade entre a tributação na fonte e o respeito às condições pessoais do contribuinte. Assim, para os adeptos desta posição, a tributação na fonte não levaria em consideração a capacidade contributiva do beneficiário[30], posto que seriam os rendimentos tributados sem atendimento ao critério da progressividade.

No entanto, apesar de existir boa dose de razão nesses argumentos, pode-se afastar, facilmente, esse aparente "desrespeito" às condições pessoais do contribuinte. No que diz respeito à progressividade é perfeitamente possível aplicá-la na tributação na fonte, tal qual aliás é hoje feito no Brasil. Já no que concerne à observância das condições pessoais do titular dos rendimentos, basta que a legislação preveja uma maneira de realizar, em períodos de tempo determinados, um acerto das quantias recolhidas na fonte, estipulando, quando for o caso, a restituição do imposto recolhido. Desta forma, atender-se-iam as peculiaridades de cada contribuinte, não subsistindo razão para que se deixasse de aplicar a tributação na fonte.

A última crítica transcrita na obra de F. Bosello[31] apresenta argumentos tão débeis quanto

aqueles constantes da primeira. Fundamenta-se na capacidade da administração de efetuar um rigoroso controle da percepção dos rendimentos das pessoas, sendo, pois, desnecessária a adoção da tributação na fonte. Quanto à essa crítica parece que a oposição mais certeira não advém dos livros de doutrina, mas da observação do curso natural da história, que tem demonstrado a constante ampliação da tributação na fonte[32] mesmos naqueles países que atingiram alto grau de mecanização, como refere Bosello.

3.3. Legalidade e Tributação na Fonte

3.3.1. Necessidade de Lei Expressa Estabelecendo a Substituição

Consoante já referimos ao examinar o conceito de substituto (ponto 2.2), a sujeição passiva tributária somente se estabelece por lei[33]. Dessarte, na eleição do substituto faz-se imprescindível a existência de disposição legal expressa que a determine, ao contrário do que se passa na definição do contribuinte, que, muitas vezes, vem estabelecida implicitamente na lei, decorrente da realização do fato previsto na hipótese legal (*v.g.* a obrigação do proprietário de pagar o imposto sobre seu bem imóvel, muito embora a lei não precise definir quem seja proprietário).

Dino Jarach, a propósito, ao desenvolver esse tema, assinala que a atribuição do fato imponível ao contribuinte pode ser feita com fundamento em critério exclusivamente econômico, ao passo que, nas demais hipóteses de sujeição passiva indireta, seria sempre necessária a existência de lei estabelecendo esta atribuição[34].

Aliás, nesse particular — exigência de lei expressa no estabelecimento da substituição — parece inexistir divergência doutrinária, tal qual refere Henry Tilbery ao longo de seu já citado artigo[35].

Em assim sendo, restaria por enfatizar, unicamente, que a substituição tributária não decorre da realização do fato previsto abstratamente na hipótese legal da norma impositiva, mas sim da incidência da norma tributária que determina a substituição tributária quando verificada em concreto dada situação. Tal exposição pode ser encontrada com maior riqueza de detalhes na obra de Pérez de Ayala, intitulada *Las ficciones en el derecho tributario*, quando o autor examina a definição legal do sujeito passivo tributário[36].

3.3.2. Ineficácia da Substituição Estabelecida por Particulares Perante o Estado

Como já explanado anteriormente, a determinação da substituição tributária depende, necessariamente, de lei expressa dispondo a respeito. Desta forma, fácil deduzir que a estipulação por particulares de pretensa "substituição tributária" — no caso do imposto de renda, de alguém obrigado à tributação na fonte — não produzirá qualquer efeito perante a administração.

Se partirmos da exata compreensão do nascimento da obrigação tributária — que opera-se sempre *ex vi legis* — perceberemos, com meridiana clareza, que os particulares não têm o condão de eleger os substitutos tributários. Assim, qualquer disposição contratual neste sentido apresentar-se-á absolutamente ineficaz perante a administração, e a ela inoponível. Este, aliás, o conteúdo do artigo 123 do C.T.N.[37]

Todavia impende ressaltar tratar-se aqui de *ineficácia perante o fisco, e não de nulidade.* No plano privado terá surgido a obrigação daquele que se quis eleger "substituto" ao pagamento do imposto, embora, conforme visto acima, seja a mesma inoponível à administração. A obrigação, portanto, não obstante seja incapaz de produzir efeitos no plano da relação tributária, será válida e eficaz entre os particulares[38].

3.4. Natureza Jurídica da Substituição — Tributação na Fonte

A importância de se precisar a natureza jurídica da substituição tributária justifica-se pois permite identificar qual o regime jurídico que lhe é aplicável. Assim, analisaremos, nos limites que o trabalho impõe, quais as teorias formuladas pelos doutrinadores, expondo, concomitantemente, as críticas que lhes foram endereçadas.

3.4.1. Teoria da Execução Contra Terceiro

Os arautos desta teoria — dentre os quais destacam-se Pugliese, Blumenstein e Tesoro — entendem que a substituição pode ser considerada como forma de execução contra terceiros estabelecida pela lei. Essa seria análoga, como escreve Pietro Bodda, à execução que o Fisco poderia empreender contra o terceiro, com base em normas processuais de direito comum, após ter notificado o título executivo ao devedor efetivo[39].

As críticas opostas a essa teoria podem ser assim resumidas: a) inexistiria título executivo a legitimar a pretensão executiva do Estado; b) haveria uma execução contra terceiro (substituto) sem que a obrigação houvesse deixado de ser adimplida pelo sujeito passivo originário — tal qual ocorreria na retenção na fonte; c) teríamos que considerar a existência de duas relações: uma entre a administração (credor) e o contribuinte (devedor) e outra entre esse último (na posição de credor) e o substituto (como devedor), o que, todavia, não pode ser admitido genericamente[40]. Por seu turno, Pietro Bodda assinala que os defensores dessa teoria parecem ter considerado unicamente a relação existente entre o substituto e substituído, olvidando-se, contudo da relação entre Estado e substituto, que, segundo esse autor, seria a mais importante para a determinação da natureza jurídica da substituição tributária[41].

3.4.2. Teorias do Substituto Como Intermediário e Como Órgão de Arrecadação

Defendidas, respectivamente, por Bühler e Myrbach-Rheinfeld, ambas negam ao substituto a qualidade de devedor do imposto, reduzindo-o, no primeiro caso, à figura do intermediário, e, no outro, considerando-o como órgão de arrecadação.

Os argumentos dirigidos contra essa teoria centram-se, justamente, na negativa do caráter de devedor do imposto por ela propugnada. A propósito, anota A. D. Giannini que tais teorias não podem ser aceitas pois o substituto não possui apenas a função econômica de reter e recolher o tributo por conta do ente público, mas é, juridicamente, *o único devedor do tributo*[42].

Ademais, conforme faz notar P. Bodda, a consideração do substituto como intermediário teria de pressupor, necessariamente, a existência de obrigação entre o substituído e o Estado, quando verifica-se justamente o inverso[43].

3.4.3. Teoria da Representação "Ex Lege"

Esta terceira teoria, que tem seu expoente em Uckmar, define a substituição tributária como modalidade de representação *ex lege*, servindo-se, para tanto, como exemplo, da associação profissional legalmente reconhecida. Consoante sustentam seus autores, a substituição poderia ser considerada como representação de direito público, diversa, todavia, daquela de direito privado[44].

As críticas formuladas a essa teoria encontram-se bem detalhadas no já citado artigo de P. Bodda, dentre as quais destaca-se a dúvida manifestada pelo autor sobre a possibilidade de surgirem obrigações para o representante (no caso o substituto) quando do exercício normal da representação, o que, à toda evidência, seria incompatível com os fundamentos basilares desse instituto.

3.4.4. Teoria de Pietro Bodda

Segundo entendemos do artigo de Bodda, o autor, após criticar as teorias até então existentes em doutrina, propõe a seguinte solução para tão intricado tema. Parte ele da observação de que o natural é que a obrigação tributária surja, originariamente, entre o Estado e o titular do fato econômico (e cita o exemplo do acionista), podendo, no entanto, ser este "sujeito passivo por excelência" substituído — no interesse da arrecadação — por um terceiro.

Observa o mestre italiano que essa substituição realizada pelo legislador apresenta-se de forma bastante peculiar, porquanto trate-se de uma figura autônoma compreendendo o agir em nome próprio, porém com eficácia sobre a esfera jurídica de outrem. Verifica-se, por conseguinte, tal como fora ressaltado por Pérez de Ayala[45], que Bodda procura estruturar a substituição tributária com base na substituição de direito público.

Quanto às críticas, impende referir a de Pérez de Ayala, que considerou pouco elaborada

tal teoria, além, é claro, da manifestada por Giannini, segundo o qual o substituto, ao pagar o imposto, não estaria agindo com eficácia sobre a esfera de direitos de outrem (substituído), mas, pelo contrário, em função de obrigação que lhe é própria, pessoal.

3.4.5. Teoria de Giannini

Após expor e refutar todas as teorias supra referidas, Giannini propõe sua solução para o problema que vai no sentido de considerar a substituição tributária como "figura tipica del diritto tributario, cui ben poco lume può venire dal riavvicinamento con altri istituti del diritto pubblico o privato, sostanziale o processuale"[46].

3.4.6. Teoria da Ordenação de Crédito

Tal teoria, defendida por Nicola d'Amati[47], sustenta que a substituição caracterizar-se-ia por uma cessão do débito do contribuinte perante a Fazenda ao substituto. Assim, a obrigação originária, havida entre o Estado e o contribuinte (sujeito passivo direto), transformar-se-ia em obrigação entre o Estado e o substituto.

O defeito apresentado por essa teoria pode ser vislumbrado com facilidade se tomarmos como exemplo a substituição tributária nos impostos diretos, *v. g.* imposto de renda na fonte sobre dividendos. *Na hipótese, inexiste obrigação passível de cessão, pois esta surgiria já de início contra o substituto.*

3.5. O Direito de Regresso do Substituto

3.5.1. Considerações Preliminares

Se considerarmos os motivos que levam o legislador a determinar a sujeição passiva indireta observaremos que o direito de regresso que daí exsurge, em benefício do substituto, resulta de uma necessidade de assegurar-se o suporte da carga fiscal por aquele que encontra-se diretamente vinculado ao fato econômico que se pretende gravar.

Nesse sentido a lição de Ezio Vanoni: "Il responsabile ed il sostituto che hanno eseguito l'obbligazione in base ad un vincolo stabilito unicamente nell'interesse della imposizione hanno diritto di farsi rimborsare integralmente da colui sul quale, secondo il sistema della legge, il tributo deve in definitiva gravare".[48]

Resolve-se, portanto, pelo direito de regresso, aquela aparente "anomalia" mencionada por Pérez de Ayala ao tratar da substituição tributária.[49]

Restaria assinalar, ainda, que o direito de regresso pode operar-se no plano interno ou externo, classificação essa encontradiça nas obras de Ernst Blumenstein e Ezio Vanoni, dentre outras. Na hipótese *sub examine* — substituição (tributação na fonte) — tratar-se-ia de regresso externo[50], já que esse seria exercido contra alguém não integrante da relação tributária originária.

3.5.2. Direito de Regresso e Recolhimento de Quantia Indevida

Interessantes questões se apresentam quando analisamos as conseqüências jurídicas que o recolhimento de "tributo indevido"[51] produziria, tanto em nível do substituto quanto do substituído. Poderia o substituto exercer seu direito de regresso contra o substituído exigindo-lhe o ressarcimento de "tributo" por ele recolhido de forma indevida? Quem estaria legitimado a repetir indébito recolhido: substituto, substituído, ou ambos? São essas as indagações que procuraremos responder, separadamente, nas linhas seguintes.

Para que possamos resolver a primeira questão, imperioso responder, preliminarmente, a outra pergunta: tem o substituto o dever de zelar pela estrita legalidade da obrigação tributária, isto é, está ele obrigado a verificar se a norma impositiva foi corretamente aplicada pela informação?

Ao discorrer sobre o tema ressalta P. Bodda que se considerássemos o substituto como sendo obrigado a zelar pelo recolhimento do tributo, nos moldes fixados pela lei, teríamos de reconhecer seu *status* de representante do substituído, pois esse teria de agir dentro dos limites do mandato que lhe fora outorgado[52]. Despiciendo seria repetir aqui as consistentes críticas já exaradas anteriormente, e que levaram P. Bodda a responder negativamente a essa questão[53].

Sustenta, assim, que o substituto poderia voltar-se contra o substituído ainda que houvesse recolhido "tributo indevido", fundamentando sua opinião na presunção absoluta de legitimidade que entende acompanhar o lançamento, enquanto ato administrativo.[54]

Por outro lado, Clementini, Bertelli e Scandale, citados por P. Bodda, adotam posicionamento diverso, entendendo não assistir direito de regresso ao substituto que houvesse recolhido "tributo indevido"[55].

Particularmente, parece-nos que assiste razão àqueles que respondem negativamente à primeira questão suscitada, pelos seguintes fundamentos: a) mesmo que se fale em presunção de legitimidade do lançamento — decorrente de sua natureza de ato administrativo — como argumenta Bodda, essa *praesumptio* (como o próprio termo indica) comportaria prova em contrário, a qual poderia ser produzida na via do processo administrativo. Logo, tal presunção de legitimidade — que não se pretende aqui negar — poderia ter sido desfeita caso houvesse o substituto observado a mínima diligência quando do recolhimento da exação; b) também o chamado auto-lançamento — no qual o contribuinte desenvolve toda atividade sem qualquer participação da administração — estaria a justificar a impossibilidade do substituto voltar-se regressivamente contra o substituído. Tomemos, como exemplo, a retenção do imposto de renda na fonte sobre salários. Neste caso, o pagador dos salários limita-se a calcular o montante do imposto de renda devido, retê-lo e repassá-lo aos cofres públicos. Perguntar-se-ia aonde estaria a "presunção de legitimidade do lançamento" a que Bodda se refere; c) além disso, parece-nos existir outra razão ainda mais contundente para justificar a impossibilidade do substituto de reembolsar-se do substituído quando do recolhimento de "tributo indevido". Se tivermos presente que a obrigação tributária somente surge da lei, ou seja, tem seu nascimento condicionado à previsão legal do fato que irá desencadeá-la, veremos que esta quantia recolhida a mais pelo substituto não é tributo, pois não teve origem na lei tributária. Dessa forma, não se trataria de pagamento de "tributo indevido" pelo substituto, mas de quantia recolhida indevidamente e que pode revestir-se de qualquer outra natureza, exceto, justamente, a de tributo. Assim, o recolhimento dessa quantia indébita refugiria ao âmbito da relação tributária, não devendo aplicar-se, por conseguinte, a técnica da substituição que fora criada, frise-se bem, para permitir o ressarcimento do tributo, o que, à toda evidência, não ocorreria *in concreto*.

Passemos, agora, para concluir este ponto, ao exame da legitimidade ativa na repetição deste indébito. A questão posta indaga quem teria legitimidade para requerer a restituição da quantia indevidamente recolhida: o substituto ou o substituído? Alfredo A. Becker analisou magnificamente o tema, sustentando variar a solução do problema em função da existência ou não de repercussão jurídica prevista em lei. Estando presente a repercussão jurídica, por reembolso ou retenção, não poderia o substituto solicitar a restituição[56]. E exemplifica com a distribuição de dividendos de uma sociedade anônima, na qual fora retido indevidamente o Imposto de Renda na Fonte. A legitimidade da sociedade (que tem repercussão jurídica — da espécie retenção) para requerer a restituição dependerá da comprovação de que essa suportou o encargo fiscal, não tendo descontado o valor retido dos acionistas ou provando tê-lo devolvido. Já os substituídos poderão pleitear a repetição desde que comprovem ter arcado com o ônus do "imposto" indevido. Trata-se, em síntese, de verificar quem foi economicamente prejudicado pelo recolhimento indevido, ou, como diz H. Villegas, de procurarmos aquele que, efetivamente, empobreceu[57].

3.6. Responsabilização do Substituído

Por derradeiro, analisemos agora outra interessante questão que o estudo da substituição tributária suscita: poderia o Estado voltar-se contra o substituído quando o tributo não fosse recolhido pelo substituto?

Também nesse ponto divergem os autores. A. D. Giannini entende pela negativa, sustentando: "a me pare che il carattere cogente delle disposizioni tributarie si affermi anche in questo caso e induca, quindi, ad adottare la soluzione negativa".[58] A seu turno, Bodda refere que, não obstante não possa a Fazenda voltar-se diretamente contra o substituído (pois este não integraria o pólo passivo da relação tributária), há que se observar a finalidade última desse instituto — consistente em agilizar e garantir o recolhimento dos tributos. Assim, Bodda pare-

ce propor uma espécie de responsabilização do substituído quando do não recolhimento do tributo pelo substituto, condicionada, todavia, à inexistência de retenção anterior.

Em posição extremada, Dino Jarach defende a faculdade do Estado de demandar do substituído o pagamento do tributo, ainda que já houvesse sido feita a retenção na fonte. Em suas palavras: "O contribuinte em caso de substituição não é indiferente para o direito tributário, não é somente uma figura teórica, abstrata, de ordem ético jurídica, melhor que jurídico-positiva, como erroneamente foi afirmado, senão que se manifesta seja no direito de exigir o pagamento do contribuinte, direito que existe sempre para substituto mesmo que a lei não o disponha expressamente, seja no fato de que, se a lei não dispõe o contrário, a administração poderá sempre fazer valer o crédito tributário contra o contribuinte, quando o substituto resulte insolvente, mesmo que este se encontre insolvente depois de haver exigido o pagamento do contribuinte".

A nosso ver, tal posição apresenta-se profundamente incompatível com o mínimo senso de justiça. Ora, se o Estado — procurando assegurar a maior eficácia possível na arrecadação dos impostos — utiliza-se da substituição tributária (inserindo como sujeito passivo da obrigação pessoa diversa daquela que normalmente deveria ser considerada), não faria sentido que o substituído fosse prejudicado tão injustamente, sendo obrigado a pagar duas vezes o mesmo imposto. A situação seria diversa, evidentemente, no caso de ter inocorrido a repercussão do tributo sobre o substituído, quando, então, a sua responsabilização não atentaria contra a razoabilidade (Recasénc Siches) mínima que se espera do direito.

6. CONCLUSÕES

Nosso entendimento pessoal sobre cada um dos aspectos e questões suscitadas encontra-se disperso ao longo do texto. Destarte, restaria aqui apresentá-los, sistematicamente, tal qual fazemos a seguir:

6.1. A classificação proposta por Rubens Gomes de Sousa dos sujeitos passivos da obrigação tributária foi incorporada pelo C.T.N. no art. 123, situando-se tanto o contribuinte quanto o substituto (que o Código engloba na figura do responsável) no pólo passivo da obrigação tributária.

6.2. A compreensão da dinâmica de atuação da norma tributária — fundada na realização concreta da hipótese legal — leva-nos, indubitavelmente, a considerar o substituto tributário como sujeito passivo da obrigação, já que esta surge, diretamente, contra ele.

6.3. O substituto tributário distingue-se do contribuinte pois este último é o titular do fato imponível, estando diretamente vinculado ao fato-signo presuntivo de riqueza (terminologia de Alfredo A. Becker), ao passo que o substituto encontra-se ligado ao fato gerador não por sua natureza, mas por força de disposição legal expressa.

6.4. A tributação na fonte não só pode como *deve* ser empregada pela administração, não apresentando nenhuma anormalidade, desde que respeitada a repartição de competências impositivas erigidas à nível constitucional.

6.5. A técnica da tributação na fonte apresenta inúmeras vantagens para a administração, dentre as quais destacam-se uma maior comodidade, segurança e agilidade no recolhimento dos tributos.

6.6. As críticas opostas à tributação do imposto de renda na fonte não são bastantes para justificar sua não utilização. A principal delas — de que a tributação na fonte não relevaria as condições pessoais do contribuinte — pode ser superada desde que efetuado, periodicamente, um acerto das quantias recolhidas na fonte com os valores devidos a título de imposto, após terem sido consideradas as peculiaridades do substituído.

6.7. A substituição tributária somente pode ser estabelecida por expressa disposição de lei, sendo ineficazes perante a administração as convenções dos particulares, que dão lugar, unicamente, a obrigações no plano das relações privadas.

6.8. O direito de regresso do substituto apresenta-se absolutamente indispensável para que se possa sanar a aparente "anomalia" que a substituição tributária encerra, porquanto faz repercutir, juridicamente, sobre o substituído, o ônus do tributo.

6.9. O substituto tem o dever de zelar pela estrita legalidade do tributo recolhido, fazendo-o na quantia estipulada em lei, sob pena de não poder exercer o regresso contra o substituído.

6.10. A administração somente poderá voltar-se diretamente contra o substituído se esse não houver sofrido a retenção na fonte e se o substituto não houver recolhido o tributo devido. Na hipótese do substituto efetuar a retenção na fonte e não repassar o tributo retido ao Fisco esse não poderá coactar o substituído a um duplo recolhimento.

NOTAS DE REFERÊNCIA

1 Evidentemente, o estudo da sujeição passiva tributária é imprescindível para que se possa estudar a substituição tributária.
2 São Paulo, ed. Revista dos Tribunais, pp. 107, 1980.
3 O autor elenca ainda os autores que não se amoldam a nenhuma destas quatro correntes.
4 Dentre os autores estrangeiros Villegas elenca como adeptos da primeira corrente Pugliese, Giuliani Fonrouge, Flórez Zavala, Saccone, Ingrosso e De La Garza.
5 *Compêndio de Legislação Tributária*, ed. póstuma, São Paulo, ed. Resenha Tributária, 1975, pp. 92.
6 Rubens Gomes de Sousa subdivide ainda a trasnferência em sucessão, responsabilidade e solidariedade, *op. cit.*, p. 93.
7 *Instituzioni di Diritto Tributario*, 5.ed., Milano, Dott. A. Giuffrè — Editore, pp. 107, 1951.
8 *Op. cit.*, p. 105.
9 *Curso* de derecho tributario, tomo I, 2.ed., Madrid, Editoriales de Derecho Reunida S/A, pp. 255, 1978.
10 *Op. cit.*, p. 255.
11 Dessarte, deixaremos de referir conceituações elaboradas por autores que não atribuam ao substituto o *status* de sujeito passivo da obrigação.
12 *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2.ed., ed. São Paulo, Saraiva, pp. 503, 1972.
13 *Op. cit.*, p. 93.
14 *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*. Tese de doutoramento apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1972, São Paulo, pp. 65. Sem dúvida, merece ser também destacada a utilização da teoria obrigacional dualista no âmbito da obrigação tributária. Com efeito, consoante relata o Prof. Alcides Costa em sua tese, a distinção formulada pela doutrina alemã entre *debitum* (schuld) e *obligatum* (haftung) revela-se extremamente importante para a compreensão do fenômeno da responsabilidade e substituição tributárias. No mesmo sentido Ricardo Lobo Torres em *Curso de direito financeiro e tributário*, Rio de Janeiro, ed. Renovar, 1993, pp. 207 e ss.
15 *O Fato Imponível*, São Paulo, ed. R. T., pp. 156/163, 1989.
16 *Op. cit.*, pp. 251-6.
17 A nosso ver a opinião de Pérez de Ayala não está correta neste particular — quando utiliza como elemento de distinção o suporte efetivo da carga tributária. E pelo seguinte motivo: também o contribuinte pode transferir o encargo fiscal a outras pessoas, sem deixar, contudo, de ser considerado como contribuinte. É o que se dá, efetivamente, com a quase totalidade dos tributos que comportam a translação do ônus fiscal para os consumidores finais. Assim, parece que a distinção entre substituto e contribuinte não deve repousar, a nosso ver, no fato do contribuinte suportar — economicamente — a carga fiscal, porquanto isto geralmente não ocorra, em realidade. Caberia distinguir aqui, tal qual faz A.A. Becker, a repercussão econômica da jurídica.
18 Preleciona Ernst Blumenstein: "Per la sua natura giuridica, l'imposizione alla sorgente ha la massima somiglianza con la sostituzione nell'imposta". *Sistema di Diritto Delle Imposte*, Milano, Dott. A. Giuffrè, pp. 66, 1954.
19 A propósito leciona Alfredo A. Becker: "... os fatores que acabaram de ser apontados estão induzindo o legislador a escolher um outro indivíduo para a posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária. E este outro indivíduo consiste precisamente no substituto legal tributário cuja utilização, na época atual, já é *frequentíssima*, de tal modo que, dentro de alguns anos, o uso do substituto legal pelo legislador será a regra geral". *Teoria geral do direito tributário*, 2.ed., São Paulo, ed. Saraiva, pp. 502, 1972.
20 Pietro Bodda refere em seu artigo *Il sostituto d'imposta*, que a primeira menção à substituição tributária na Itália deu-se em 1877 com a lei do imposto de renda que estabelecia às pessoas jurídicas e outros órgãos a obrigatoriedade de recolher aos cofres públicos o imposto correspondente aos rendimentos que por elas fossem creditados. in: JUS — *Rivista di Scienze Giuridice*, ano II — fascicolo II, Milano, pp. 192 e ss, 1941.
21 Indicando a principal razão que levou o legislador a adotar a substituição tributária manifesta-se Pietro Bodda: "Ed è evidente la ragione che ha spinto il legislatore a così comportarsi: assicurare il più possibile l'adempiemento dell'obbligazione per cui l'ente pubblico trae il tributo dai singoli soggetti passivi". *Op. cit.*, p. 196.
22 Henry Tilbery em artigo intitulado *Os pressupostos da substituição legal tributária*, in: Direito Tributário 2, São Paulo, ed. José Bushatsky, 1972, esboça uma classificação dos motivos que justificariam o emprego da substituição tributária, o qual, entretanto, não será aqui seguido. Procuraremos agrupar as vantagens decorrentes da imposição na fonte em psicológicos e econômicos, sem deixar de ressaltar que tal divisão atende à finalidades meramente expositivas e que não retiram deles a relevância para o direito.

23 Nesse sentido pronunciou-se Héctor Villegas em conferência publicada na Revista de Direito Tributário, vol. 6, ed. R. T., 1986, São Paulo, pp. 68, *Retenção de tributos — agentes de retenção e agentes de percepção*: "Aos olhos de muitos contribuintes, mediante a retenção, o tributo passa a ser completamente dissimulado; e o trabalhador que recebe um salário diminuído pelo valor retido acostuma-se a considerar seu salário em valores líquidos; o que paga, o patrão — que paga e dever reter — acostuma-se a fazer um cálculo global, em que inclui seus próprios impostos, aos quais acrescenta os impostos de seus subordinados, que retém, e os montantes da previdência social que também retém".

24 *Op. cit., pp. cit.*

25 *Op. cit.*, p. 58. Nesse diapasão também A. D. Giannini, *op. cit. pp. cit.*: "... il vantaggio che deriva all'amministrazione finanziaria dalla possibilità di compiere gli atti di accertamento e di riscossione del tributo in confronto ad una persona sola, anzichè ad una pluralità di contribuenti".

26 Não desconhecemos que atualmente inexistem ações ao portador por força da Lei nº 8.021 de 12-4-90, contudo, cremos ser válida a referência.

27 Pietro Bodda salienta em seu artigo a comodidade que a substituição tributária proporciona à administração: "Innanzitutto è evidente che risulta molto più comodo tassare un reddito su di una sola persona...". *Op. cit.*, p. 199.

28 Também essa razão é mencionada por P. Bodda: "Inoltre è opportuno quando sia possibile colpire il reddito alla sua stessa fonte per evitare che con l'ulteriore suo impiego, esso possa disperdersi e non sia più percepibile l'ammontare dell'imposta". *Op. cit., pp. cit.*

29 *Il Prelievo Alla Fonte Nel Sistema Della Imposizione Diretta.* Padova, ed. CEDAM, pp. 5 e ss, 1972.

30 A propósito escreve Pérez de Ayala: "... si nosotros consideramos que, dentro de una correcta técnica tributaria, el tributo debe gravar siempre al titular de la capacidad contributiva, es decir, al titular del hecho imponible tal y como lo hemos definido, entonces parece lógico entender que la figura de la sustitución tributaria es, en cierto modo, una anomalia que supone siempre una lateración de los principios lógicos que disciplinam la aplicación del tributo". *Op. cit.*, p. 256.

31 Importante frisar que F. Bosello rebate todas as críticas formuladas à tributação na fonte e que sua obra foi utilizada por referir, justamente, o teor dessas críticas.

32 Furio Bosello. *Op. cit.*, p. 10.

33 Daí falarmos em legalidade e substituição tributária. Sem dúvida o princípio da legalidade apresenta-se como fundamento da própria atividade tributante estatal, tendo, como demonstrou o Prof. Gerd Willi Rothmann, estreita vinculação com o Estado de Direito. Em assim sendo, também no âmbito da responsabilidade tributária faz-se sentir a presença imprescindível da legalidade tributária. in: *O Princípio da Legalidade Tributária*, Direito Tributário, 5ª coletânea, São Paulo, ed. José Bushatsky, 1973.

34 *O Fato Imponível.* São Paulo, ed. R. T., p. 164, 1989.

35 A título exemplificativo transcrevemos a lição de Ernst Blumenstein a respeito da imprescindibilidade de lei expressa prevendo a substituição tributária: "Tutti questi obblighi di terze persone no sorgono, a differenza di quelli del soggetto di imposta, da una diretta relazione con l'oggetto d'imposta e dalla appartenenza tributaria all'ente pubblico. Di conseguenza essi possono essere considerati solo allorquando siano previsti espressamente dalla legge". *Op. cit.*, p. 59.

36 Editorial de Derecho Financiero, Madrid, pp. 86-7, 1970.

37 "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".

38 Nesse sentido preleciona Blumenstein: "La assunzione di obblighi di diritto delle imposte da parte di un terzo attraverso accordi contratuali, come avviene spesso in certi negozi giuridici di diritto privato, no costituisce sostituzione di imposta e non può in particolare comportare gli effetti di diritto pubblico di questa. Essa dà origine piuttosto unicamente ad un obbligo di diritto privato del terzo a rimborsare al contribuente una imposta che egli deve pagare".

39 *Op. cit.*, p. 205.

40 Pérez de Ayala. *Op. cit.*, p. 258. Giannini também critica tal teoria. *Op. cit.*, p. 109.

41 *Op. cit.*, p. 205.

42 *Op. cit.*, p. 109.

43 *Op. cit.*, p. 207.

44 Assevera Uckmar que a representação de direito privado pressupõe incapacidade do representado, ao contrário da de direito público. E que, além disso, da representação de direito privado não exsurgiriam obrigações ao representante que se ativesse aos limites do mandato, diversamente do que ocorreria na representação de direito público.

45 *Op. cit.*, p. 259.

46 *Op. cit.*, p. 110.

47 *Apud* Pérez de Ayala. *Curso, pp. cit.*.

48 *Opere Giuridiche*, v. II, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, pp. 208-9, 1962.

49 *Op. cit.*, p. 256. v. nota rodapé nº 30

50 *Op. cit.*, pp. 68-69 e *op. cit.*, pp. 209-10, respectivamente. Interessante notar que Blumenstein coloca o direito de regresso advindo da substituição como sendo interno, ao contrário de Vanoni, que o classifica como externo. Essa posição do mestre suiço deve-se ao fato dele tomar como elemento característico do regresso interno a possibilidade daquele sob o qual o direito de regresso vem exercido de integrar pessoalmente a obrigação tributária originária, ao contrário do que sustenta Vanoni, que utiliza como elemento distintivo do regresso interno o fato de operar-se entre aqueles co-obrigados ao pagamento do imposto, *v.g.* devedores solidários.

51 Adiante veremos porque não se pode falar em tributo indevido.

52 *Op. cit.*, p. 217.

53 Todavia, P. Bodda não deixa de apresentar a problemática que a adoção dessa posição encerra, principalmente devido ao fato do substituído encontrar-se à margem da relação obrigacional estabelecida entre o substituto e a administração, não recebendo quaisquer avisos, notificações, etc.

54 Em suas palavras: "... ocorre tenere presente che nel caso, poichè il reddituario non è più in termini per ricorrere, sussiste un atto amministrativo di accertamento che ha, per esso almeno, ormai una presunzione assoluta di legittimità, onde non si vede come si possa ancora parlare di comportamento negligente del sostituto che dà luogo ad un atto illegitimo pregiudicante al redituario". *Op. cit.*, p. 220.

55 *Apud Il sostituto...*, p. 220.

56 Os argumentos empregados por Becker para atingir tal conclusão encontram-se colacionados às páginas 524-28 de sua obra já citada.

57 In: RDT. 6/78, p. 72.

58 *Op. cit., p. 110.*

BIBLIOGRAFIA

AYALA J.L.P. de. *Curso de Derecho Tributário*, tomo I, Editorial de Derecho Financiero — Editoriales de Derecho Reunidas, 2.ed.

———. *Las Ficciones En El Derecho Tributario.* Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970.

BECKER A.A. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2.ed. São Paulo, Saraiva, 1972.

BLUMENSTEIN E. *Sistema Di Diritto Delle Imposte.* Milano. Dott. A. Giuffrè — Editore, 1954.

BODDA P. *Il Sostituto d'Imposta.* In: JUS — Rivista di Scienze Giuridiche, anno II — fascicolo II, Milano, 1941.

BOSELLO F. *Il Prelievo Alla Fonte Nel Sistema Della Imposizione Diretta.* Padova, CEDAM, 1972.

COSTA A.J. *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária.* Tese de doutoramento apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

———. *Obrigação Tributária.* In: Curso de direito tributário — coord. de Ives Gandra S. Martins. São Paulo, Saraiva, 1982.

FANUCCHI F. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, v. I, 11ª tiragem da 4ª ed. São Paulo, Resenha Tributária, 1986.

GIANNINI. *Instituzioni Di Diritto Tributario*, 5.ed., Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 1953.

JARACH D. *O Fato Imponível*, 1.ed. São Paulo, R. T., 1989.

ROTHMANN G.W. *O Princípio da Legalidade Tributária.* In: Direito Tributário, 5ª coletânea. São Paulo, José Bushatsky, 1973.

SOUSA R.G. *Compêndio de Legislação Tributária.* ed. póstuma. São Paulo. Resenha Tributária, 1975.

TILBERY H. *Os Pressupostos da Substituição Legal Tributária.* In: Direito Tributário 2. São Paulo, José Bushatsky, 1972.

TORRES R.L. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* Rio de Janeiro, Renovar, 1993.

VANONI E. *Opere Giuridiche*, v. II, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 1962.

VILLEGAS H. *Curso de Direito Tributário.* São Paulo, Revista dos Tribunais, 1980.

———. Retenção de Tributos — Agentes de Retenção e Agentes de Percepção. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 6. São Paulo, R.T., 1986.