

Responsabilidade por Substituição e Transferência

Primeiramente, vale relembrar que o responsável tributário é aquele que se insere no âmbito da sujeição passiva, configurando-se como uma categoria de sujeito passivo da obrigação tributária (Art. 121 CTN). O contribuinte é aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador, realiza efetivamente o ato, iniciando a obrigação tributária e configurando-se como sujeito passivo. Diferentemente, o responsável tributário possui o dever de pagar o tributo em decorrência de lei, por possuir algum tipo de relação com o fato gerador, mesmo sem tê-lo praticado.

Nos termos do CTN, o responsável tributário assume essa condição por dois modos diferentes:

1. **substituindo** aquele que naturalmente seria o contribuinte;
2. recebendo, **por transferência**, o dever de pagar tributo.

Assim, a doutrina classificou a responsabilidade tributária em dois grupos diferentes: (a) por substituição; (b) por transferência.

Na responsabilidade por substituição, podemos citar como exemplo a retenção na fonte pagadora, como ocorre quando o empregador já retém os impostos que incidiriam sobre o pagamento dos empregados. Isso ocorre porque é muito mais fácil para o fisco passar essa responsabilidade para a empresa, que pode fazer isso automaticamente na hora de pagar o salário, do que deixar os funcionários receberem o valor integral e depois cobrar os valores individualmente de cada um.

Em suma: na responsabilidade tributária por substituição, uma pessoa pratica uma conduta que faz surgir a obrigação tributária, mas o dever de pagar tal tributo é atribuído a outra pessoa, sendo certo que o dever do substituto tributário surge concomitantemente à ocorrência do fato gerador.

Assim, a empresa acaba por atuar como substituta, retendo o imposto no ato da remuneração de seus empregados, que são os verdadeiros contribuintes, mas nada precisam fazer para ver esse crédito retido.

Por outro lado, a responsabilidade por transferência surge quando o legislador determina que, em decorrência de um fato diverso do fato jurídico tributário, outra pessoa passará a ser responsável (solidariamente ou não) pelo recolhimento do tributo. Nessa hipótese, a responsabilidade surge após a ocorrência do fato gerador, porque se dá em razão de fato superveniente previsto em lei — ou seja, o surgimento da responsabilidade tributária não ocorre com o fato gerador, mas com a ocorrência de outro fato que gera a hipótese de responsabilização.

Nesse contexto, temos o exemplo da responsabilidade por aquisição de estabelecimento, que ocorre nas hipóteses em que alguém adquire um estabelecimento comercial passando a responder pelos débitos tributários em aberto do negócio.

Nesse passo, é possível perceber que existem dois fatos jurídicos distintos:

1. fato jurídico tributário;
2. outro fato jurídico capaz de deslocar a obrigação para o responsável, de maneira solidária ou não.