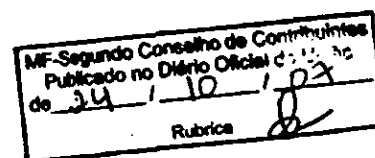




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10660.004926/2002-24
Recurso nº 132.314 Voluntário
Matéria CPMF
Acórdão nº 203-12.353
Sessão de 15 de agosto de 2007
Recorrente FLÁVIO FERREIRA DE OLIVEIRA
Recorrida DRJ-BELO HORIZONTE/MG

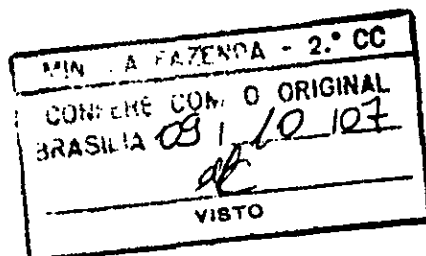


Assunto: Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF

Data do fato gerador: 21/07/1999, 28/07/1999, 04/08/1999, 11/08/1999, 11/08/1999, 18/08/1999, 18/08/1999

Ementa: CPMF. SENTENÇA JUDICIAL IMPEDITIVA DA RETENÇÃO. LANÇAMENTO EM NOME DO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. Não retida pelo Banco a CPMF reputada devida, em virtude de o seu cliente, sujeito passivo originário, estar acobertado por provimento judicial que impedia a retenção, o lançamento deve ser efetuado diretamente contra este.

Recurso negado.



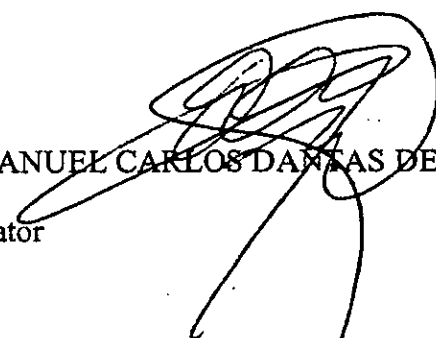
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

ANTÔNIO BEZERRA NETO

Presidente

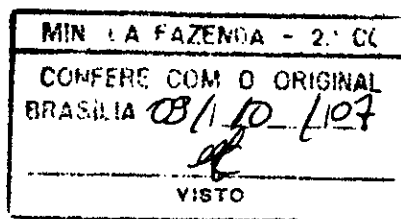


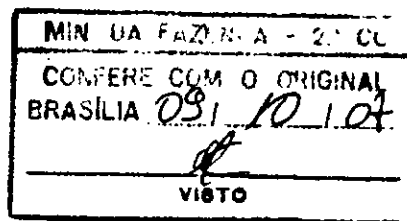

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Eric Moraes de castro e Silva, Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente), Luciano Pontes de Maya Gomes, Odassi Guerzoni Filho e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausentes os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira e Dory Edson Marianelli.





Relatório

Trata-se do Recurso Voluntário de fls. 37/40, tempestivo, interposto contra o Auto de Infração de fls. 02/06, relativo à CPMF, períodos de apuração de 21/07/1999 a 18/08/1999, no valor de R\$ 652,44, incluindo juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

O lançamento decorre da não retenção, por parte da instituição financeira, dos valores da contribuição. Como informado na descrição dos fatos e enquadramentos legais, os valores não foram retidos em virtude de decisão judicial, que foi revogada posteriormente.

Na impugnação de fls. 14/15 o autuado alega, basicamente, que não autorizou nenhuma ação judicial objetivando afastar a incidência da CPMF, cuja retenção deixou de ser feita por conta e risco da instituição financeira. Reportando-se aos arts. 121 e 128 do CTN, argúi que a instituição financeira deve assumir a condição de sujeito passivo da contribuição, o que conduz à nulidade do lançamento por erro na identificação da sujeição passiva.

A 2ª Turma da DRJ manteve o lançamento, nos termos do Acórdão de fls. 21/28. Após observar que a retenção não ocorreu em virtude de liminar concedida em Ação Civil Pública impetrada pelo Ministério Público Federal, considera que o autuado, por ser responsável supletivo pela obrigação tributária, deve arcar com o tributo, acrescido da multa de ofício e juros respectivos.

Lembrou que em situações como a dos autos as instituições financeiras, após o afastamento do impedido judicial, somente não retêm os valores em razão de manifestação expressa do contribuinte, contrária a tal procedimento.

Também mencionou o art. 45 da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, dispondo sobre os procedimentos a serem adotados pelas instituições responsáveis pela retenção da CPMF, em relação aos valores não retidos em função de medida judicial, bem como as IN SRF nºs 42/2001, 173/2002 e 450/2004.

No Recurso é reafirmado o inteiro teor da peça impugnatória, com acréscimos.

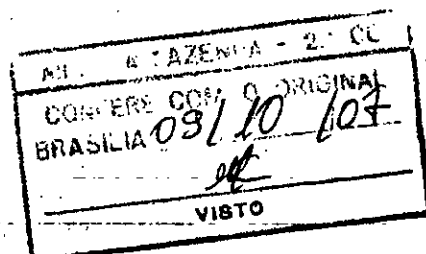
Alega que, independentemente de o Ministério Público ter agido em consonância com a legislação que rege o processo civil, de todo modo a Ação Civil Pública foi impetrada à revelia do contribuinte, que nada fez para impedir a retenção.

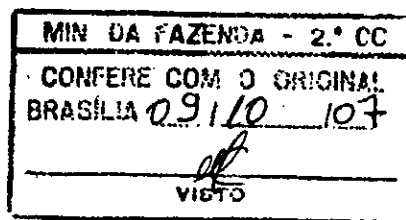
Afirma que, após a revogação da liminar, inexistiu manifestação sua contrária à retenção, sendo que esta não ocorreu em face unicamente da imprevidência da instituição financeira responsável.

Reportando-se ao art. 45 da MP nº 2.158-35/2001, argúi que na situação em tela não ficou comprovada a ocorrência das situações definidas em lei como necessárias ao lançamento de ofício contra o titular da conta corrente, quais sejam, a retenção não autorizada e contas encerradas com objetivo claro de impedir o lançamento. Por outro lado, a hipótese prevista no § 7º do art. 24 da IN SRF nº 450/2004 (insuficiência de fundos em conta corrente, na data da retenção) não encontra guarida na lei.

Considera, ainda, que os acréscimos legais cominados no Auto de Infração não podem ser exigidos do recorrente, já que ele não deu causa ao ilícito tributário e nem interferiu - e nem poderia interferir, afirma - nos fatos que resultaram na falta de pagamento da contribuição.

É o Relatório.





Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

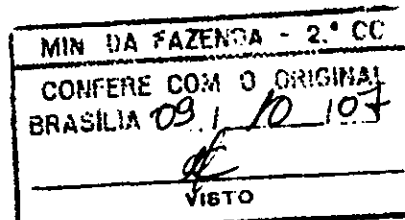
Não assiste razão ao recorrente porque sua condição de sujeito passivo da CPMF permanece, ainda que a instituição financeira na qual possui conta corrente seja responsável pela retenção. Na situação em tela, como a retenção não ocorreu em virtude da Ação Civil Pública, caberia ao recorrente ter disponibilizado na instituição financeira, após a revogação da liminar, os recursos necessários à retenção e ao recolhimento da contribuição.

A alegação de que em nada contribuiu para o inadimplemento não pode ser acatada porque o recorrente, na condição de sujeito passivo originário da CPMF, está obrigado a acompanhar os valores retidos. Verificando ter inexistido a retenção, devia ter diligenciado junto à instituição financeira, visando à regularização do inadimplemento. Por não ter procedido assim, deve arcar também com a multa de ofício e os juros respectivos.

Quanto à alegação de ter havido erro na identificação do sujeito passivo, também é improcedente. O autuado, na condição de responsável subsidiário pela CPMF, nos termos do § 3º do art. 5º da Lei nº 9.311/96, nunca deixou de integrar o pólo passivo da obrigação tributária em tela. Segundo o referido parágrafo, *"Na falta de retenção da contribuição, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento"*.

Contribuinte originário, consoante o art. 4º da Lei nº 9.311/96, o autuado, cliente do Banco, passou à condição de responsável subsidiário porque o art. 5º deste diploma normativo atribuiu à instituição financeira "a responsabilidade pela retenção e recolhimento da contribuição".

Na situação em tela, todavia, em que o Banco ficou impossibilitado de efetuar a retenção em virtude da medida liminar, o recorrente retornou à condição de sujeito passivo principal, do qual deve ser exigida a contribuição. Não fosse a liminar, o lançamento podia ser feito ou contra o Banco - responsável pela retenção e obrigado a recolher a contribuição, mesmo quando não houver saldo suficiente nas contas dos seus clientes, como prevê o § 2º do art. 5º da Lei em comento - ou contra o recorrente, seu cliente. Assim concluo conforme os fundamentos expostos adiante, já delineados no Recurso nº 134.352, julgado nesta Câmara em 21/09/2006, Acórdão nº 203-11.344. Lá se tratou de lançamento contra o cliente, na situação em que o Banco deixou de efetuar a retenção porque entendeu não incidir a CPMF, enquanto aqui o Banco não efetuou a retenção porque impedido pela decisão judicial. Apesar da diferença nas duas situações, o que foi dito naquele, em relação à sujeição passiva na CPMF, em tudo se aplica à hipótese destes autos.



SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA: DIRETA (CONTRIBUINTE OU SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO) E INDIRETA (RESPONSÁVEIS POR TRANSFERÊNCIA)

O termo responsabilidade, no CTN - ou suas variações, como responsável e responde -, possuem um significado *lato sensu* e outro mais estreito, *stricto sensu*.¹

No sentido largo quer se referir ao dever de pagar tributo, ser obrigado a pagá-lo. Assim é empregado nos arts. 123 ("*Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos...*"), 128 ("*... a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou...*"), 134 ("*Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente...*"), 135 ("*São pessoalmente responsáveis...*"), etc.

No sentido estrito refere-se ao sujeito passivo que não o contribuinte, tal como definido no inciso II do art. 121 do CTN. Conforme este artigo, contribuinte é o sujeito passivo que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (inciso I); responsável, aquele que não tenha relação direta e pessoal com tal situação, ou seja, o sujeito passivo, quando, "sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei", na linguagem do inciso II do referido artigo.

O capítulo do CTN dedicado à responsabilidade tributária, inserido no título da obrigação tributária e composto pelos arts. 128 a 138, pode ser dividido em três partes:

a) uma disposição geral (art. 128), que tanto se aplica à substituição tributária pura - em que o substituto é eleito em lugar do contribuinte de antemão, antes da ocorrência do fato jurídico tributário e independentemente de retenção, nos termos em que a lei estabelecer - quanto à retenção na fonte, seguida do recolhimento do tributo por parte de quem o retive;

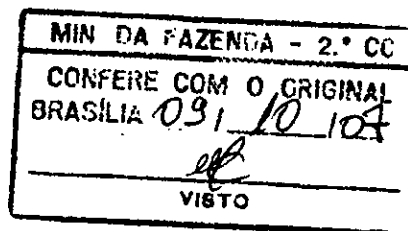
b) responsabilidade tributária por transferência ou supletiva,² relativa aos sucessores (arts. 129 a 133) e aos terceiros enumerados nos arts. 134 e 135 do CTN, em que os responsáveis somente assumem a responsabilidade tributária em virtude de fatos posteriores ao surgimento da obrigação tributária; e

c) responsabilidade por infrações, tratadas nos arts. 136 a 138.

O texto legal do art. 135 é o mais complexo de todos. Por não interessar ao caso sob exame, cabe apenas mencionar que ora é classificado como substituição tributária, ora

¹ Para um apanhado dos diversos dispositivos em que empregado o termo responsabilidade e suas variações, incluindo a CF, o CTN e a legislação ordinária, com comentários sobre diversas acepções do termo, ver VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A responsabilidade tributária: as obrigações tributárias e responsabilidades: individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p.17-21 e 27-37.

² A nomenclatura responsabilidade tributária originária e supletiva é adotada por Ives Gandra da Silva MARTINS, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). Responsabilidade tributária. In: **Caderno de pesquisas tributárias - responsabilidade tributária**, 2. tir. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, v. 5, p. 14.



solidariedade, ora responsabilidade sancionatória (e não tributária).³ Encerra, a nosso ver, diversas normas de responsabilidade tributária, que devem ser construídas topicamente.

Na doutrina de Rubens Gomes de Sousa, idealizador do anteprojeto do CTN elaborado em 1953,⁴ a sujeição passiva inicialmente é dividida em **direta** - quando o tributo é cobrado diretamente do contribuinte, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, nos termos do inciso I do art. 121 do CTN - e **indireta** - que ocorre quando a cobrança recai sobre uma outra pessoa que não o contribuinte.⁵ Essa outra pessoa, o sujeito passivo indireto, na nomenclatura de Gomes de Sousa, é o responsável a que se refere o inciso II do art. 121 do CTN.

A sujeição passiva **indireta**, por sua vez, é dividida por Gomes de Sousa em:

a) por transferência: quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra o sujeito passivo direto, é transferida a outro. Subdivide-se da seguinte forma:

a-1) solidariedade: hipótese em que duas ou mais pessoas se encontram simultaneamente obrigadas ao pagamento do tributo;

a-2) sucessão: ocorre quando da transferência da obrigação tributária para outro devedor, em virtude do desaparecimento do devedor original;

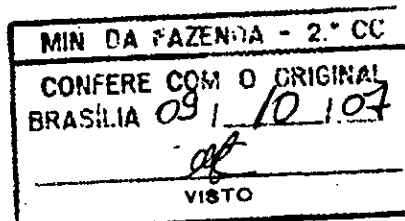
a-3) responsabilidade: a responsabilidade pelo pagamento do tributo é transferida a terceiro, como o tabelião, quando o pagamento não for realizado pelo sujeito passivo direto, ou os sócios da pessoa jurídica; e

b) por substituição: ocorre quando, em virtude de disposição legal, a obrigação surge, desde logo, contra uma pessoa diferente daquela relacionada diretamente com o fato jurídico tributário.

³ No quinto encontro anual para estudos de temas tributários, organizado em 1980 pelo Centro de Estudos de Extensão Universitária, foi debatido exatamente a responsabilidade tributária. Nele, a pergunta "O art. 135 do CTN caracteriza hipótese de substituição tributária?", respondida por cinco comissões e pelo plenário, obteve as seguintes respostas: **não**, pois se trata de "responsabilidade sem benefício de ordem"; **sim**, "porque a lei determina expressamente a responsabilidade pessoal da pessoa diversa daquele diretamente ligada ao fato gerador."; **não**, pois a relação jurídico-tributária não surge desde logo contra qualquer das pessoas indicadas nos seus itens; **sim**, "porque quando alguém age com o excesso ali referido, tem responsabilidade própria e substitui o contribuinte"; **sim**, por não ser hipótese de responsabilidade supletiva ou solidária; **sim**, pois "afasta-se o contribuinte do vínculo tributário que se instaura imediatamente, colhendo como sujeito passivo o substituto", esta última a resposta do plenário (cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Cademo de pesquisas tributárias - legalidade tributária**, São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1981, v. 6, p. 588-590). Para um apanhado das várias correntes, com seus diversos autores, ver ZEQUIM, Rodrigo Campos. **Responsabilidade tributária do administrador por dívidas da empresa**, Curitiba, Juruá, 2003, p. 95-109.

⁴ A Portaria do Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda nº 784, de 19/08/1953, designou uma comissão formada por Rubens Gomes de Sousa, Afonso Almiro Ribeiro da Costa, Pedro Teixeira Soares Júnior, Gerson Augusto da Silva e Romeu Gibson, que foi encarregada de "elaborar um projeto de Código Tributário Nacional, com fundamento no art. 5º, nº XV, item b, da Constituição", tomando como base para os seus trabalhos o anteprojeto elaborado pelo primeiro (cf. SOUSA, Rubens Gomes. **Anteprojeto de Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Departamento de Imprensa Nacional, 1953).

⁵ SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92-93.



No modelo acima, a substituição tributária (item b) é tida como sujeição passiva indireta porque o substituto tributário não é quem realiza o fato jurídico tributário. Mas, como o substituto tributário é posto pela lei, de antemão, no lugar do contribuinte (quem realiza ou participa da realização do fato jurídico tributário), é preferível classificar a substituição tributária como sujeição passiva direta. Assim, como **sujeito passivo direto tem-se ou o contribuinte ou o substituto tributário; como sujeitos passivos indiretos, os responsáveis por transferência** (sucessores dos arts. 129 a 133 do CTN e os terceiros dos seus arts. 134 e 135).

Sacha Calmon Navarro Coêlho, atento à questão, propõe que o substituto tributário seja nominado de “destinatário legal tributário” para distingui-lo do contribuinte e considerar ambos sujeitos passivos diretos.⁶ Na proposição desse autor, teríamos o seguinte:

- a) o “contribuinte”, que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio; e
- b) o “destinatário legal tributário”, que paga dívida tributária própria por fato gerador alheio (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente, através da criação do *vinculum juris* obrigacional.⁷

Pelo art. 121 do CTN, o critério adotado pelo legislador para dividir a sujeição passiva em duas espécies foi a relação direta (ou indireta) do sujeito passivo com a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Assim, se a relação for direta, diz-se contribuinte; do contrário, responsável.

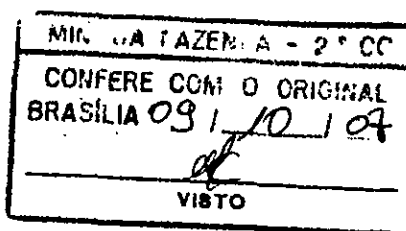
Contribuinte é aquele que realizou ou participou do fato jurídico tributário. Sua escolha está limitada, em parte, constitucionalmente, a partir do arquétipo fornecido para cada tributo na Constituição. Assim, no Imposto sobre a Renda (IR) contribuinte é quem auferiu renda e no Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) quem praticou uma das operações de crédito previstas na hipótese de incidência desse imposto (empréstimo, por exemplo), tudo conforme a limitação imposta, respectivamente, pelos incisos III e V do art. 153 da Constituição.

Na CPMF, a incidir “sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira” (art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), a Constituição permite que o contribuinte seja a instituição financeira ou o seu cliente. Assim como no IOF, a lei pode eleger um outro como contribuinte.

Já o responsável é aquele que, embora sem ter realizado o fato jurídico tributário, ou dele participado diretamente, com tal fato tem algum vínculo. É o que informa o art. 128 do CTN. A necessidade do vínculo prende-se à circunstância de que, regra geral, o ônus econômico do tributo precisa ser repassado para o contribuinte substituído, o que pode ser feito mediante a técnica da retenção na fonte ou simplesmente via aumento no preço (caso a alíquota do substituído seja zerada, majorando-se a alíquota do substituto). Diz-se regra geral

⁶ Zelmo DENARI também prefere classificar o substituto tributário, ao lado do contribuinte, como sujeição passiva direta (cf. DENARI, Zelmo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Juriscredi, 1973, p. 245).

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 605.



porque, em casos excepcionais, de responsabilidade pessoal (algumas hipóteses do arts. 135 e 137), esse ônus deve ser assumido pelo próprio responsável tributário.

Levando-se em conta os fatos ou operações que ensejam a substituição tributária, esta é dita **para trás** ou **para frente**. Para trás ou regressiva⁸ é a substituição que atinge operações passadas, em que o adquirente substitui o vendedor, como sói acontecer na aquisição de produtos agrícolas, em que o comerciante (ou industrial) é substituto tributário do produtor rural; para frente ou progressiva é a que ocorre com relação a operações futuras, que ainda não ocorreram ao tempo do surgimento da obrigação tributária.

Na substituição tributária para frente a lei determina como aspecto temporal da hipótese de incidência um momento anterior (venda, vez de revenda) e elege como substituto um primeiro vendedor (o substituto do revendedores no futuro). Assim, o pagamento do tributo é antecipado. Acontece com frequência no ICMS, em que os Estados exigem o pagamento do imposto antecipado, na fronteira, relativamente às vendas futuras. No plano federal, um exemplo é a substituição do PIS e Cofins no caso de medicamentos e produtos de perfumaria e higiene pessoal, na qual os laboratórios farmacêuticos são substitutos tributários dos comerciantes.⁹

No IR incidente sobre rendimentos auferidos em aplicação financeira da pessoa física, a lei designa a instituição financeira como substituto tributário do contribuinte que auferiu a renda (o contribuinte não poderia ser outro, posto que os arts. 43 e 45 do CTN o definem como o titular da disponibilidade da renda auferida). O contribuinte é a pessoa física; o responsável tributário, na condição de substituto que deve reter e recolher o tributo, o Banco.

No caso da pessoa física que auferiu rendimentos financeiros, é indubitável que foi ela quem realizou o fato gerador (aquisição de renda tributável). Assim, ela é a contribuinte por ter relação mais direta e pessoal com a situação que constitui o fato impositivo, quando comparada com o Banco (este não adquiriu a renda tributada sobre a qual ocorreu a retenção).

⁸ A nomenclatura regressiva e progressiva, em vez de, respectivamente, para trás e para frente, é empregada, dentre outros, por MELO, José Eduardo Soares de. A desconsideração da personalidade jurídica no código civil e reflexo no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 151.

⁹ Como se sabe, a substituição tributária para frente foi bastante questionada no início. Alegava-se que não se podia exigir um tributo por um fato gerador que ainda não ocorrera. Os questionamentos só diminuíram após a Emenda Constitucional nº 3/93, que introduziu o § 7º no art. 150 da Constituição Federal, dispondo expressamente sobre o tema. Confira-se: "Art. 150. (...) § 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido." O STF, ao apreciar o mérito da ADI 1.851/AL, referente à legislação estadual de Alagoas sobre o ICMS, decidiu que na hipótese de venda realizada pelo substituído, por valor inferior ao que serviu de base de cálculo à tributação na etapa da substituição, não permite a restituição da diferença. Interpretou que "O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final." (STF, ADI 1.851, julgamento em 08/05/2002, Relator Min. Ilmar Galvão, maioria, vencidos os Min. Carlos Velloso, Celso de Mello e Ministro Marco Aurélio). Assim, a questão parece bem resolvida, no âmbito da Corte Suprema. Todavia, o STF debaterá novamente o tema, na ADI 2.777/SP, até maio de 2006 pendente de julgamento e que trata de hipótese oposta àquela referendada no julgamento da ADI 1.851. Na ADI 2.777 será analisada a hipótese prevista em lei estadual de São Paulo, segundo a qual fica assegurada a restituição do ICMS pago antecipadamente em razão da substituição tributária, caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida.

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 09/10/07
VISTO

Já no caso do empréstimo, só se afirma que a pessoa física é a contribuinte porque a lei assim definiu¹⁰. Nada impede que o Banco seja eleito contribuinte, em vez de substituto tributário, como aliás já aconteceu.¹¹ Neste sentido o CTN dispõe, no seu art. 66, que contribuinte do IOF é qualquer das partes na operação tributada, na forma da lei.

Na situação da CPMF a hipótese é semelhante à do IOF: o legislador tem maior liberdade para definir a sujeição passiva do que no caso do IR. Pode eleger como contribuinte ou o Banco ou o seu cliente.

A Constituição não limita, de modo rígido, a eleição do contribuinte.¹² É dado ao legislador ordinário escolher o sujeito passivo do tributo, ao menos da condição de responsável por substituição tributária, contanto que o escolha dentre as pessoas que se relacionam, de modo direto ou indireto, com o fato gerador (mais precisamente com o aspecto material da regra-matriz) do tributo. Assim, no IOF a escolha pode recair sobre o credor ou o tomador de empréstimo; no Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, o vendedor ou adquirente do bem; no Imposto sobre a Renda, o pagador ou o recebedor.

Na CPMF o legislador preferiu colocar na condição de contribuinte o cliente da instituição financeira, reservando a esta a condição de responsável pela retenção e pelo recolhimento. O importante a destacar, para o deslinde da questão posta, é que ambos integram a relação jurídico-tributária. Os dois são sujeitos passivos da CPMF: o cliente, na condição de contribuinte originário ou direto; o Banco, na de substituto tributário que se obriga, inicialmente, a reter e recolher o tributo, mas também é obrigado a promover tal recolhimento ainda que não reserve nas contas dos seus clientes valores para tanto.

¹⁰ Lei nº 8.894/94, arts. 3º, I, e 2º, I, combinados, segundo os quais nas operações de crédito o contribuinte é o tomador de empréstimo.

¹¹ Antes, a Lei nº 5.143, de 20/10/66, estabelecia que o contribuinte era o Banco, em vez do tomador do empréstimo (arts. 4º, I e 1º, I). Tal situação só foi alterada com o Decreto-Lei nº 1.780/80, que passou as instituições financeiras à condição de "responsáveis pela cobrança do imposto e pelo seu recolhimento" (art. 3º, I), deixando na condição de contribuintes os tomadores de crédito (art. 2º). A Lei nº 5.143/66 foi editada sob a égide da Emenda Constitucional nº 18, de 01/12/1965, cujo art. 14, I, outorgava à União a competência tributária para instituir o imposto "sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários". Até hoje não houve modificação dessa norma de competência tributária do IOF, que no texto constitucional de 1967 correspondeu ao art. 22, VI; na Emenda Constitucional nº 1/69, ao art. 21, VI; e na atual Constituição, ao art. 153, V.

¹² Discordo de autores como Renato Lopes Becho, para quem haveria um **sujeito passivo constitucional** e um **sujeito passivo legal** (BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 85-109), porque a limitação imposta pela Constituição, ao estatuir a competência tributária, não chega ao ponto de definir um contribuinte "obrigado por natureza, porque, em relação a ele, se verifica a causa jurídica do tributo", a depender de cada tributo (a expressão é de JARACH, Dino, *in* JARACH, Dino. **O fato impositivo - teoria geral do direito tributário substantivo**, 2. ed. rev., trad. Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 179). Embora o mais natural seja que a escolha do sujeito passivo recaia sobre a pessoa que realize a hipótese de incidência, nada obsta que outro seja eleito, pela legislação ordinária do tributo, como substituto tributário (sujeito passivo direto, tanto quanto o contribuinte), contanto que permita a este último ser ressarcido economicamente, se não tiver capacidade para arcar com o ônus do tributo. Se a lei possibilitar tal ressarcimento, pode escolher como sujeito passivo outro que não o "destinatário constitucional tributário" a que refere ATALIBA, Geraldo, *in* **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 78. A Constituição, ao indicar o "sujeito passivo possível" (na expressão de CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 267), não impossibilita, necessariamente, a escolha de outros, desde que respeitadas as demais normas constitucionais.

MIN. A FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 09/10/07

VISTO

CC02/C03
Fls. 56

É por integrar a relação jurídica tributária que o cliente das instituições financeiras pode ingressar com ações judiciais contra a contribuição, como já aconteceu. Não permanecesse ele na condição de sujeito passivo originário, não teria poder para discutir o tributo.

Assim acontece porque o substituído continua integrando a relação jurídica tributária, sendo que o regime jurídico da tributação é o dele, e não o do substituto.¹³ Para a imunidade e a isenção, por exemplo, leva-se em conta o substituído. Assim, se o substituído for imune ou isento, o substituto nada deve.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA

A solidariedade (arts.124 e 125 do Código) pode atingir tanto o contribuinte ou o substituto tributário (sujeição passiva direta) quanto os responsáveis por transferência (sujeição passiva indireta). Diferentemente do que o esquema projetado por Rubens Gomes de Sousa dá a entender (ver item a-3, no tópico anterior), não se trata de modo de sujeição indireta.

Diz respeito à situação em que duas ou mais pessoas, por terem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (solidariedade dita de fato), ou por terem sido expressamente designadas pela lei (solidariedade dita de direito), são solidárias e se obrigam ao pagamento do tributo.

Dispõe o CTN, no seu art. 124:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem."

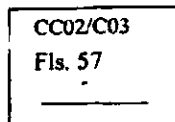
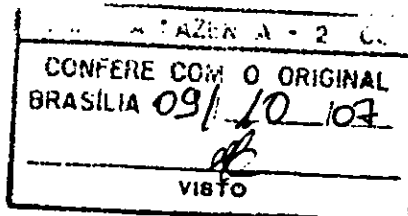
O inciso I trata da solidariedade de fato, a exemplo dos cônjuges, herdeiros ou condôminos, que possuem interesse comum no fato gerador da obrigação tributária. A expressão interesse comum é considerada vaga pela maior parte da doutrina, especialmente porque em inúmeras situações várias pessoas possuem interesse na realização do fato jurídico tributário, sendo que a lei tributária elege uma delas como sujeito passivo.

Tome-se, como exemplo, as situações de compra e venda e de prestação de serviços, em que tanto o comprador quanto o vendedor, ou o prestador dos serviços e o tomador, possuem interesse na operação. Em casos como esses a lei tributária elege uma das pessoas como contribuinte, sendo comum desprezar a outra. Assim, no ICMS contribuinte é o vendedor comerciante; no ISS o prestador de serviços.

Nessas situações, em que o interesse comum é acompanhado de bilateralidade, com cada um dos contratantes assumindo obrigações recíprocas, mas em lados opostos, a lei

¹³ CARVALHO Paulo de Barros. Direito tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 160.





não cogita do inciso I do art. 124 do CTN. Paulo de Barros Carvalho, comentando este dispositivo legal, explica onde ele é aplicado:

"Vale, sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador."¹⁴

Assim, não basta para caracterizar a solidariedade de fato a circunstância de que mais de uma pessoa tenha interesse na sua realização. Carece que o interesse seja no mesmo sentido. Esta a conotação que deve ser dada à expressão interesse comum.

Cabe repetir aqui o exemplo clássico do imóvel com vários proprietários. Cada um dos condôminos, além de ser contribuinte com relação à parcela correspondente à sua quota, o é também com relação ao restante do imposto, por solidariedade de fato com os demais. Embora todo o valor possa ser exigido de cada um dos condôminos, a diferenciação é importante porque, em relação ao valor correspondente às quotas dos demais, quem pagou tem direito à ação de regresso, visando o ressarcimento pertinente.

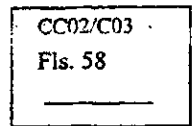
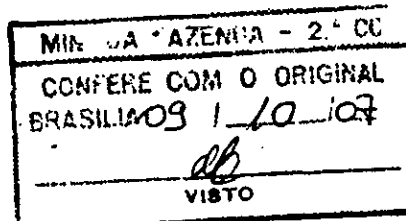
Para o art. 124, I, há necessidade de proveito conjunto (em comum) da situação que consistiu no fato gerador. Do contrário, não cabe falar em solidariedade de fato. É o que acontece, por exemplo, na solidariedade entre comprador e vendedor. Como os interesses são opostos, não se aplica a solidariedade de fato (inciso I), mas a de direito, estabelecida por lei (inciso II). Assim, se uma lei municipal estabelecesse que o contribuinte do Imposto sobre a Transmissão Inter-Vivos, de Bens Imóveis e de direitos, a ele relativos (ITBI) é o adquirente dos bens ou direitos, mas não determinasse a solidariedade do alienante, o imposto não poderia ser exigido deste, nos termos do art. 124, I, do CTN, posto que adquirente e alienante possuem interesses contrários no negócio (um quer reduzir o preço, outro, aumentá-lo).¹⁵

Evidentemente, numa situação em que há interesse comum, e por isto a solidariedade decorre do inciso I, nada impede que a lei a estabeleça, de modo expreso. Neste caso, nenhuma norma estaria sendo acrescida ao ordenamento jurídico por tal lei.

A lei é necessária e inovadora quando a solidariedade se dá entre pessoas com interesses contrapostos. Em tal hipótese só haverá solidariedade se a lei designar os contribuintes ou responsáveis, nos termos do inciso II do art. 124 do CTN. Daí ser chamada solidariedade de direito, em contraste à solidariedade dita de fato do inciso I.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 311. Do mesmo modo, in CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 155.

¹⁵ A Lei Complementar Municipal nº 02, de 17/12/91, do Município de João Pessoa, Paraíba, por exemplo, estabelece no seu art. 70 que o contribuinte do ITBI é o adquirente, colocando como responsáveis os alienantes, cedentes, e os tabeliães e serventuários de ofício, nos atos em que intervierem ou pelas omissões que forem responsáveis.



A solidariedade tributária, tanto a de fato quanto a de direito, regra geral, não comporta o benefício de ordem. O que a caracteriza é a faculdade que tem o credor de escolher o devedor.¹⁶ É o que estabelece o parágrafo único do art. 124 do CTN.

São comuns, no entanto, situações em que a lei dispõe sobre o caráter subsidiário da solidariedade (por isto também chamada responsabilidade subsidiária, para não ser confundida com a solidariedade tributária no geral, sem benefício de ordem), excetuando a regra geral.

Na situação posta, o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.311/96 não dá margem a dúvida: a solidariedade do cliente do Banco, contribuinte originária da CPMF, remanesce, em caráter subsidiário.

Ao final deste tópico cabe mencionar o art. 125 do CTN, segundo o qual os efeitos da solidariedade tributária beneficiam a todos. Assim, conforme o inciso I do referido artigo o pagamento efetuado por um dos obrigados desobriga aos demais.

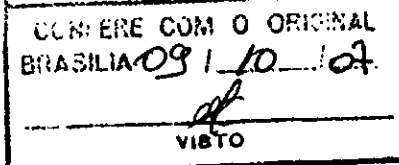
RETENÇÃO NA FONTE, SEM EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE DO PÓLO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO CONTRA O CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, O RESPONSÁVEL PELA RETENÇÃO OU CONTRA AMBOS, VEDADA A COBRANÇA EM DUPLICIDADE.

No caso da exclusão pura e simples do contribuinte originário do pólo passivo da relação obrigacional tributária, tem-se a substituição tributária sem qualquer solidariedade entre o substituto tributário e o substituído, assumindo o primeiro o pólo passivo isoladamente. É o que ocorre com a substituição do PIS e da Cofins no caso de medicamentos e produtos de perfumaria e higiene pessoal, já mencionada. Os laboratórios e farmacêuticos e industriais substituem plenamente os comerciantes. Estes, em vez de pagarem **tributo** aos primeiros, pagam **preço**. A diferença é substancial porque assim os substituídos deixam ser sujeitos passivos, pelo que não podem litigar administrativa ou judicialmente contra a cobrança. Tampouco pode o lançamento ser efetuado em nome dos comerciantes.

O mais comum, todavia, é a lei manter a responsabilidade do substituído em caráter subsidiário, estabelecendo a solidariedade com benefício de ordem. Assim se dá no caso da CPMF, como já destacado.

Quando a lei, expressamente, não exclui a responsabilidade do substituído, este continua como responsável solidário, supletivamente. Há de se ler a substituição tributária, inclusive a precedida de retenção na fonte, como se dá na CPMF, da seguinte forma: primeiro o tributo deve ser exigido do substituto, e somente depois do contribuinte substituído. Isto sem embargo da possibilidade de lançamento contra os dois, cada uma na sua condição: o substituto como devedor principal; o substituído, como secundário. Afinal, como admitir que o contribuinte originário, aquele que realiza o fato jurídico tributário, seja excluído do pólo passivo da relação obrigacional, a não ser expressamente?

¹⁶ FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 88.



No sentido de necessidade de lei expressa excluindo a responsabilidade do contribuinte, sendo que em caso de omissão esta remanesce subsidiária, a posição de Leandro Paulsen, ao comentar o art. 128 do CTN:¹⁷

"O art. 128 diz que a lei poderá excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Como qualquer dispensa do pagamento de tributo exige previsão legal expressa na lei que trata do tributo ou em lei específica (art. 150, § 6º, da CF), tenho que não se pode presumir a exclusão da responsabilidade do contribuinte, até porque a capacidade econômica revelada pelo fato gerador é dele. O ideal é que a lei que estabeleça a substituição tributária disponha inequivocadamente sobre a matéria. Caso não o faça, tenho que a conclusão terá de ser no sentido de que a responsabilidade do contribuinte é supletiva, de maneira que lhe deve ser assegurado o benefício de ordem."

Há autores que vão além e propugnam pela solidariedade sem benefício de ordem (vez da subsidiária, também dita responsabilidade subsidiária), caso a lei, ao dispor sobre substituição tributária, seja omissa quanto à responsabilidade do substituído. É o caso de Gilberto Etchaluz Villela, que defende o seguinte:¹⁸

"Assim, se a lei não for expressa pela subsidiariedade ou pela exclusão, deduzir-se-á a solidariedade, desde que, naturalmente, presentes os requisitos legais do interesse econômico comum e da vinculação ao fato gerador."

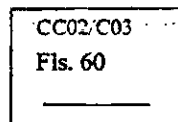
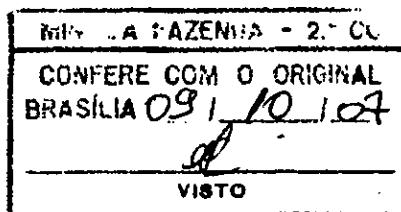
No caso da CPMF a instituição financeira ingressa no pólo passivo da relação jurídica tributária com utilização da técnica da retenção na fonte. Tal retenção, por si só, não passa de obrigação acessória, consistente no dever atribuído a determinadas pessoas para, por ocasião de pagamentos realizados a terceiros, calcularem, reterem e depois recolherem o tributo devido por estes. Além disto, quem retém também deve fornecer as informações pertinentes ao Fisco e aos terceiros contribuintes.

A situação mais comentada é a do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), em que as pessoas jurídicas pagadoras são encarregadas de descontar o Imposto Retido na Fonte (IRF), incidente sobre pagamentos realizados aos seus empregados, por exemplo. O valor retido é devido pelas pessoas físicas, que depois, por ocasião da entrega da declaração de IRPF anual, o compensam.

A circunstância de o recolhimento ser feito em nome de quem retém, que utiliza no documento de arrecadação os seus próprios dados (Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, endereço, etc.), não o torna, somente por isto, substituto tributário. É que, após recolhido o tributo, a pessoa que efetuou a retenção informa o valor àquela que recebeu o pagamento sobre o qual recaiu o desconto para que esta proceda à compensação. Assim, o

¹⁷ PAULSEN, Leandro. Direito tributário – constituição e código tributário nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Esmafe, 2001, p. 661/662.

¹⁸ VILLELA, Gilberto Etchaluz. A responsabilidade tributária: as obrigações tributárias e responsabilidades: individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 73.



valor retido é deduzido do valor devido pela pessoa física, que é contribuinte de fato (por suportar o ônus econômico) e de direito (por estar no pólo passivo da relação jurídico-tributária).

Inicialmente, a retenção pura e simples não passa de obrigação acessória porque a obrigação tributária principal surge contra quem recebe os valores.¹⁹ Acontece, todavia, que no caso de descumprimento dessas obrigações acessórias, ou seja, no caso de a fonte pagadora não efetuar a retenção e o recolhimento, ela se torna responsável pelo pagamento do tributo.²⁰ Trata-se de responsabilidade por transferência: ocorrido o fato gerador, a obrigação surge contra a pessoa física recebedora, que se obriga a concordar com a retenção na fonte exatamente porque é contribuinte do IRPF; não havendo tal retenção nem o posterior recolhimento (fato superveniente ao surgimento da obrigação principal), a fonte pagadora, a quem cabia efetuar a retenção e o recolhimento, é penalizada pelo descumprimento dessa obrigação acessória com a assunção da responsabilidade (lato sensu) pela obrigação principal.²¹ Sendo o pagamento ao beneficiário realizado sem a retenção, o valor pago é considerado líquido, para fins de base de cálculo do IR a ser assumido pela fonte pagadora.²² Se for recolhido com atraso, incidirão multa e juros, também a cargo da fonte pagadora.²³

¹⁹ Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao comentar o art. 128 do CTN, in NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.), *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 301-302, transcreve trechos da tese "O contribuinte substituto no ICM", escrita por Johnson Barbosa Nogueira em 1981 e aprovada no I Congresso Internacional de Direito Tributário realizado em São Paulo naquele ano, do qual vale a pena repetir parte:

"A introdução a-crítica de certas noções dogmatizadas a respeito do substituto tributário, por força principalmente do prestígio da doutrina italiana, permitiu que se aceitassem, sem maior indagação sobre a natureza jurídica da substituição tributária, certos equívocos em sede doutrinária, já agora a grassar no direito positivo.

O primeiro desses enganos é considerar o contribuinte substituto dentro da categoria dos responsáveis, como uma modalidade de sujeito passivo indireto. Este é um erro muito arraigado na doutrina pátria, que transbordou para o Código Tributário Nacional, pelo menos segundo a intenção e o depoimento dos seus inspiradores. Deste modo, o substituto estaria previsto no art. 121, parágrafo único, II, como um tipo de responsável.

O segundo desses desvios é representado pela concepção da tributação na fonte como exemplo típico de substituição tributária. Na verdade, se fosse melhor analisada nossa tributação de imposto de renda na fonte, verificaríamos que o tributo sempre foi retido e recolhido em nome do beneficiário, ou seja, do contribuinte, cabendo à fonte pagadora e retentora mero dever acessório (obrigação de fazer). Só mais recentemente, na área da tributação dos rendimentos auferidos por estrangeiro, é que se vem utilizado a figura do contribuinte substituto do imposto de renda."

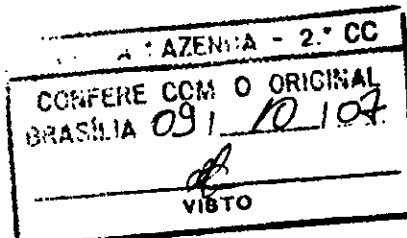
²⁰ Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103, supedâneo legal do art. 722 a 725 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

²¹ O art. 45, parágrafo único do CTN, vai de encontro à nossa interpretação, ao tratar do IR e estabelecer que "A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam."

²² Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º, supedâneos legais do art. 725 do RIR/99.

²³ O Parecer Normativo expedido pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (COSIT) da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 1, de 24/09/2002, tratando de várias hipóteses que envolvem a retenção na fonte, interpreta:

"IRRF. RETENÇÃO EXCLUSIVA. RESPONSABILIDADE.



Na hipótese do IRPF, a responsabilidade por transferência (em função do descumprimento da obrigação acessória de reter, recolher e informar o imposto retido) é semelhante à da CPMF. A diferença é que nestes últimos os valores retidos não são submetidos a qualquer ajuste na pessoa que sofre a retenção. A vantagem da retenção na fonte com ajuste posterior, tal como ocorre no IRPF, é evidenciar que o contribuinte originário arcou com o ônus do tributo e por isto lhe é permitida a dedução, na declaração de ajuste anual, da importância subtraída antes.

CPMF: POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO TANTO CONTRA O RESPONSÁVEL PELA RETENÇÃO (BANCO, SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO) QUANTO CONTRA O SEU CLIENTE (CONTRIBUINTE ORIGINÁRIO, SUBSTITUÍDO), CASO O PRIMEIRO NÃO ESTEJA IMPEDIDO DE EFETUAR A RETENÇÃO.

Seja na retenção seguida de compensação e ajuste, seja na substituição sem qualquer ajuste, importa observar os termos da lei para saber que tipo de responsabilidade deve imperar, tanto para o contribuinte originário, substituído, quanto para o responsável tributário, substituto.

Consoante o art. 5º, §§ 1º e 2º, combinados, da Lei nº 9.311/96, o Banco se obriga a recolher a contribuição ainda que não reserve saldos nas contas dos seus clientes. Ou seja, ainda que não efetue a retenção, assume a condição de substituto tributário.

No caso de imposto de renda incidente exclusivamente na fonte, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

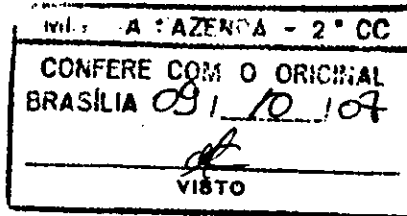
Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

IRRF RETIDO E NÃO RECOLHIDO. RESPONSABILIDADE E PENALIDADE.

Ocorrendo a retenção e o não recolhimento do imposto, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, devendo o contribuinte oferecer o rendimento à tributação e compensar o imposto retido.

DECISÃO JUDICIAL. NÃO RETENÇÃO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE.

Estando a fonte pagadora impossibilitada de efetuar a retenção do imposto em virtude de decisão judicial, a responsabilidade desloca-se, tanto na incidência exclusivamente na fonte quanto na por antecipação, para o contribuinte, beneficiário do rendimento, efetuando-se o lançamento, no caso de procedimento de ofício, em nome deste."



O cliente, por sua vez, é eleito contribuinte ou sujeito passivo originário conforme o art. 4º da Lei nº 9.311/96, mas passa à condição de responsável subsidiário pelo tributo, em virtude da retenção e do que dispõe o § 3º do art. 5º desta Lei.

Como a instituição financeira é obrigada a recolher o tributo ainda que não o retenha, há uma inversão na ordem de cobrança do crédito tributário: o Banco, antes obrigado a reter e recolher a CPMF (obrigação acessória, como já dito), passa à condição de devedor primário; o cliente, antes contribuinte originário, passa a ser responsável secundário. Isto a despeito de a CPMF não ser submetida a qualquer ajuste por parte dele. Tal circunstância é irrelevante, ao contrário do que entendem alguns doutrinadores.

A possibilidade - na verdade, o dever e ao mesmo tempo poder potestativo da administração tributária - de lançamento contra o cliente só existe porque ele permanece integrando o pólo passivo da relação jurídica tributária, subsidiariamente, quando não tiver o Banco impedido de proceder à retenção, ou primariamente, caso haja impedimento à retenção (esta a situação destes autos, em função da liminar na Ação Civil Pública).

Como é cediço, nos exatos termos do art. 142 do CTN, o lançamento deve "identificar o sujeito passivo." Este é o contribuinte ou o substituto tributário e qualquer um dos responsáveis pelo crédito tributário, sendo que, se houver mais de um o lançamento, deve identificar todos, cada um na sua condição. É por ocasião do lançamento, e não numa etapa posterior (como a execução, por exemplo, como defendem alguns), que todos os responsáveis pelo crédito tributário devem ser identificados com precisão. A não ser que a responsabilidade advenha de fatos ainda não conhecidos ou ocorridos após o momento da constituição do crédito tributário. O Auto de Infração deve tratar, inclusive, da solidariedade entre os diversos sujeitos passivos, se for o caso. Do contrário, pode ocorrer a decadência, em relação àquele contra o qual não foi constituído o crédito tributário.

Em situação distinta da destes autos, de responsabilidade subsidiária do contribuinte, em co-responsabilidade com a instituição financeira, o lançamento de ofício pode ser efetuado em nome de um ou de outro, ou, o que é melhor, dos dois ao mesmo tempo. Quando o lançamento for feito contra os dois, deve evidenciar que o Banco responde por não ter efetuado a retenção e o recolhimento, obrigando-se na condição de responsável por substituição tributária, enquanto o cliente responde na condição de responsável subsidiário.

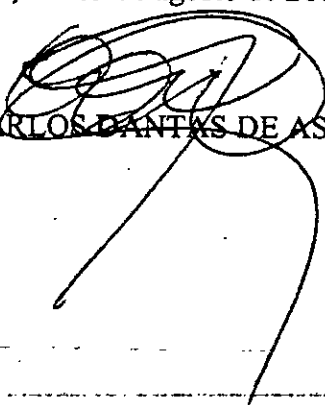
Em tal hipótese o crédito tributário lançado contra os dois deve se voltar, inicialmente, contra o Banco, e depois contra o cliente, sendo que, o pagamento efetuado por qualquer deles aproveita ao outro, em obediência ao inciso I do art. 125 do CTN. O que não pode haver é cobrança em duplicidade.

Como a situação dos autos é distinta, por estar o Banco impedido de efetuar a retenção, em obediência à decisão judicial, aqui o lançamento deve ser efetuado tão-somente em nome do seu cliente (o recorrente).

CONCLUSÃO

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2007.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

