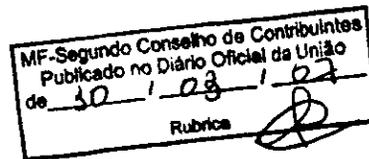




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

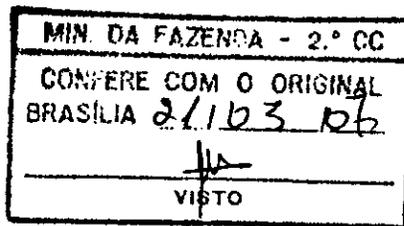
2.º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344



Recorrente : DRJ-I NO RIO DE JANEIRO - RJ
Interessada : Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes do Rio de Janeiro S/A

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA. CTN, ARTS. 128 E 124. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. NECESSIDADE DE LEI EXPRESSA PARA SUA EXCLUSÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. Nos termos do art. 128 do CTN, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo. Tal exclusão também só pode ser feita de modo expresse, sendo que se a lei estabelecer substituição tributária, mas não dispuser sobre a responsabilidade do contribuinte substituído, esta há de ser considerada subsidiária, de modo que a cobrança do crédito seja intentada primeiro contra o substituto. Remanescendo a responsabilidade subsidiária do contribuinte substituído, o lançamento pode ser efetuado contra ele, contra o substituto ou contra ambos, embora seja vedada a cobrança em duplicidade.



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

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/07/2004

CPMF. NÃO RETENÇÃO PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. LANÇAMENTO EM NOME DO CONTRIBUINTE. LEGALIDADE. LEI 9.311/96, ARTS. 2º, 4º E 5º, § 3º. Não retida pelo Banco a CPMF reputada devida, cujo contribuinte originário é o seu cliente, o lançamento pode ser efetuado diretamente contra este, que conforme o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.311/96 permanece como responsável subsidiário pelo tributo, ao lado da instituição financeira encarregada da sua retenção e recolhimento.

Recurso de ofício provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: DRJ-I NO RIO DE JANEIRO - RJ.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso de ofício para restabelecer o lançamento. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho (Relator),



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

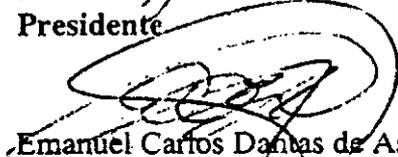
2-CC-NIF Fl. _____

Processo n° : 10730.004843/2005-15
Recurso n° : 134.352
Acórdão n° : 203-11.344

Valdemar Ludvig e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 2006.


Antonio Bezerra Neto
Presidente


Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig, Odassi Guerzoni Filho, Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
Eaal/

MIN. DA FAZENDA - 2.ª C.
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 21 03 07
VISTO 



Ministerio da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASILIA 21.03.07
 VISTO

2º CC-MF Fl.

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

Recorrente : DRJ-I NO RIO DE JANEIRO - RJ

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida de fls.817/829.

"(...)

Trata-se do Auto de Infração de fls. 06/257, lavrado pela DRF/NITERÓI-RJ em 22/09/2005, com ciência da interessada em 23/09/2005, no qual ela é acusada de ter deixado de pagar diariamente, de forma indevida, a CPMF instituída pela Lei nº 9.311/1996, correspondente ao período de janeiro/2001 a julho/2004, tendo sido apurado crédito tributário de CPMF, com o valor do principal de R\$ 665.080,87, acrescido de juros de mora e da multa agravada de 150%.

2. O enquadramento legal indicado no Auto de Infração foi o seguinte:

2.1 CPMF: artigo 77, inciso III, do Decreto-Lei nº 5.844/1943; artigo 149 da Lei nº 5.172/1966; artigos 2º, 4º, 5º, 6º e 7º da Lei nº 9.311/1996; artigo 1º da Lei nº 9.539/1997 c/c artigo 1º da Emenda Constitucional nº 21/1999; artigo 84 das disposições Transitórias, acrescentado pelo art. 3º da Emenda Constitucional nº 37/2002 e artigo 3º da Emenda Constitucional nº 42/2003 (fl. 50);

2.2 Multa de 150%: artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 (fl. 256);

2.3 Juros de Mora: artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996 (fl. 257).

3. Faz parte do Auto de Infração o item 6 do Termo de Constatação Fiscal (fls. 72/100), no qual a fiscalização apresenta a descrição dos fatos que motivaram a autuação, e que a seguir sintetizo:

3.1 o contribuinte deixou de recolher, no período de janeiro de 2001 a julho de 2004, as CPMF incidentes nas operações de pagamentos de títulos efetuados com cheques recebidos de terceiros;

3.2 para melhor compreensão do fato, transcreveu, na íntegra, o conteúdo das declarações que acompanhavam os cheques (DOC. 009, fls. 03 a 20 do Anexo II), como este (fl. 03 do Anexo II):

"Declaramos estar entregando 013 cheques no total de R\$ 208.579,60 (DUZENTOS E OITO MIL QUINHENTOS E SETENTA E NOVE REAIS E SESSENTA CENTAVOS) nominais a esta empresa, Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes do Rio de Janeiro S.A devidamente endossado a esse Banco, para quitação dos compromissos de nossa responsabilidade conforme relação anexa somando este mesmo valor.

Os cheques ora entregues, se devolvidos pelo sistema de compensação de cheques e outros papéis, por qualquer motivo, deverão ser debitados em nossa conta corrente C/C 59.551-9 nessa agência, ficando desde já esclarecido que sobre esses débitos haverá incidência de CPMF."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 21/03/07
VISTO

CPMF
Fl.

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

3.3 para melhor compreensão do raciocínio desenvolvido, consta do "DOC. 010" (fls. 22/152 do Anexo II) cópias do "RAZÃO ANALÍTICO – CONFERÊNCIA", do período de 01 de março de 2001 a 31 de dezembro de 2001, por amostragem das contas denominadas "CHEQUES A DEPOSITAR" e "TRANSITÓRIA PAGTO/RECEBTO FORNECEDORES/CLIENTES", nas quais estão registrados individualmente os pagamentos efetuados através desse arduo procedimento;

3.4 caracterizada está, de forma inequívoca, que a operação bancária de quitação de duplicatas do contribuinte sob ação fiscal, através de cheques por ele enviados à instituição financeira Banco Bradesco S/A, Agência 0328 (Cachoeira de Macacu), constitui-se de arduosa fórmula na busca vã de eliminar uma fase de incidência da CPMF, uma vez que os cheques emitidos por seus clientes não eram depositados na conta corrente da beneficiária;

3.5 o contribuinte sob ação fiscal não logrou comprovar, em sua resposta (fl. 655) ao item 4 do Termo de Intimação lavrado em 10/11/2004 (fl. 640), quaisquer pagamentos da CPMF referentes aos valores em tela, alegando, em síntese, não ter condições de fazê-lo, ante a responsabilidade determinada no artigo 5º da Lei nº 9.311/1996, bem como expressou o seu entendimento de que não há incidência da CPMF sobre as operações em comento, uma vez que o artigo 17, inciso I, da Lei nº 9.311/1996, admite expressamente a realização de um endosso em cheques pagáveis no País;

3.6 o contribuinte não observou, entretanto, disposição do próprio artigo 5º, § 3º, da Lei nº 9.311/1996, verbis:

"§ 3º Na falta de retenção da contribuição, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento."

3.7 e, mais ainda, não considerou o que determina o artigo 2º, incisos III e VI, da Lei nº 9.311/1996, textualmente:

"Art. 2º. O fato gerador da contribuição é:

III – a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores;

VI – qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la."

3.8 tendo em vista que a operação foi efetuada com artificialismo, objetivando suprimir o pagamento de tributos, tal procedimento enquadra-se no que está disposto nos artigos 71, 72 73 da Lei nº 4.502/1964, sendo aplicável o disposto no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, que determina o agravamento da multa de ofício para 150%.

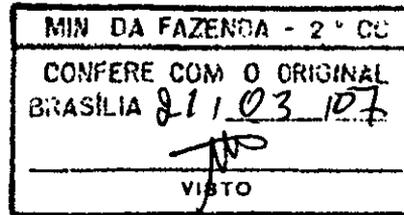
4. Inconformada, a interessada apresentou, em 25/10/2005, por meio de seu procurador (procuração de fl. 811, frente e verso), a impugnação de fls. 792/810, na qual alega e requer, em síntese:

Preliminarmente.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 10730.004843/2005-15
Recurso n° : 134.352
Acórdão n° : 203-11.344



4.1 que é nulo o lançamento por erro na eleição do sujeito passivo, isto porque, do artigo 5º da Lei nº 9.311/1996, "o que se constata é que o sujeito passivo pela retenção e pagamento da CPMF é o estabelecimento bancário.";

4.2 que, no presente caso, resta evidente que o responsável – sujeito passivo por transferência e disposição legal – já era o estabelecimento bancário receptor dos cheques entregues pela Impugnante para a liquidação de suas obrigações perante terceiros, tudo realizado pelo referido estabelecimento bancário;

4.3 que, ao que se depreende, a norma do § 3º do artigo 5º da Lei nº 9.311/1996 ("Na falta de retenção da contribuição, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento.") foi buscar a sua inspiração no disposto no artigo 128 do CTN, verbis:

"Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

4.4 que "a leitura leva o intérprete às seguintes ponderações":

"i) no caso o banco é sujeito passivo da obrigação tributária por responsabilidade;

ii) o contribuinte, pela não retenção e pagamento, do responsável responderia supletivamente pela contribuição e não pelo crédito tributário, pois a norma do § 3º do artigo 5º da Lei 9311/96 estabelece responsabilidade pelo pagamento da contribuição, enquanto a norma geral registre crédito tributário;

iii) se a responsabilidade é supletiva, claro está que a exigência deve ser cumprida por outrem, que é o responsável fixado por lei, no caso o estabelecimento bancário, por isso não podendo ficar de fora da relação jurídica tributária nascida do AI."

No Mérito

4.5 que, como ficou clara do Termo de Constatação Fiscal, a exigência do fisco tem por fundamento o seu entendimento de que a Impugnante não poderia ter deixado de depositar em sua conta bancária cheques recebidos em pagamentos de terceiros, pois usados para quitar débitos seus para com terceiros;

4.6 que "A questão é: estaria vedado o não crédito para posterior débito diante do fixado no artigo 17 da lei que estabelece poder o cheque recebido de "A" ser endossado para pagar "C" sem passar pela conta de "B"?";

4.7 que "Sabe-se que argumento há no sentido de que o artigo 17 estaria estabelecendo a possibilidade de um só endosso e não que ele, por ser único, por isso isento. Isto é, por ocasião da primeira circulação.";

4.8 que "A redação do artigo, inclusive, mereceu atenção do Banco Central do Brasil, que através de Circular 3001, de 24/08/2000, estabeleceu o seguinte:"

"Art. 3º - Devem ser registrados em conta de depósito a vista do beneficiário os valores correspondentes às seguintes contribuições:

I. Cobrança de créditos de qualquer natureza, direitos ou valores, representados ou não por títulos, inclusive cheques;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 10730.004843/2005-15
Recurso n° : 134.352
Acórdão n° : 203-11.344

Min. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 21/03/07
visão

3-CC MF
Fl.

II. recebimento de carnês, contas ou faturas de concessionárias de serviços públicos e prestações de consórcios, bem como quaisquer outros não abrangidos pelo inciso anterior;

III. coleta de numerário, inclusive cheques, realizadas por meio de serviços especializado mantido ou contratado pela instituição financeira ou pelo próprio interessado.”;

4.9 que “Duas são as conseqüências advindas da Circular do Banco Central do Brasil: a primeira a de que antes dela não havia vedação quanto ao endosso; a segunda a de que embora fixado no § 1º do artigo 3º, da Lei 9.311/96, poder aquele expedir normas para assegurar o seu cumprimento, não lhe era outorgado o direito criar uma norma de tributação.”;

4.10 que, “Percebe-se, com isso, que, no âmbito tributário, diferentemente do que ocorre no âmbito penal, é inadmissível, inconstitucional, a figura da “norma em branco”, ou seja, aquela norma jurídica que, para ser aplicada precisa ser “completada” por outro ato normativo;

4.11 que, “Outro aspecto fundamental que merece consideração é o fato de que, como é cediço, no Brasil, nos termos do art. 84, inciso IV, da CF/88, - atos normativos infralegais – não podem inovar (criar ou modificar) a ordem jurídica. Têm finalidade única e exclusivamente regulamentar, devem apenas zelar pelo fiel cumprimento da lei (formal).”;

4.12 que, “Ao estabelecer a Circular do Banco Central do Brasil a vedação do endosso, obrigando os depósitos dos cheques que sem passar pela conta da Impugnante serviram para liquidar obrigações suas para com terceiros, criou norma tributária, o que lhe era vedado, sendo por isso nula a pretensão da Fazenda Nacional como pleiteada.”;

Da Multa Agravada

4.13 que, com relação à multa agravada, apresenta-se a pretensão desprovida de amparo legal, porque, ainda que não se apresentasse correto o entendimento da Impugnante com relação ao endosso, a sua ação não envolveu dolo, as operações sempre se deram às claras, representadas por correspondências e receberam do estabelecimento bancário a mesma interpretação legal quanto ao endosso, nem um nem outro agiu à sorrelfa;

4.14 que, tanto se apresenta como verdadeira a afirmação que não teve o fisco dificuldades em apurar o reclamado;

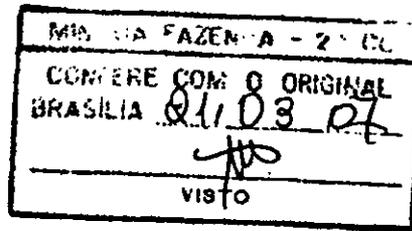
4.15 que o Conselho de Contribuintes tem cuidado de afastar excesso como o perpetrado no caso presente, onde o fisco vê, em cada operação do sujeito passivo para diminuir licitamente a sua carga tributária uma operação em fraude (trouxe à colação diversas ementas do Conselho de Contribuintes nesse sentido);

4.16 que “A interpretação dada ao texto pela Impugnante quanto ao primeiro endosso é plausível e justa. Encontra-se aferível a contribuição, tanto que foi possível ao Fisco, sem esforço apurar o quantum, o qual fica também contestado em razão do exíguo tempo de 30 dias para defesa.”;

4.17 que a impugnante não agiu com dolo, apenas interpretou a lei, e se sua interpretação não é aceita pelo fisco, fica sujeita à sanção, que no caso seria a multa de 75% e nunca a de 150%;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

4.18 que, "Se para a venda sem nota fiscal a pena aplicável é a de 75%, onde a perseguição se dá após exaustivos trabalhos de aferição por vezes de estoques, compras, vendas e consideração das despesas, por qual razão, no caso, onde tudo foi contabilizado, onde tudo se encontra às claras, a multa seria de 150%.";

4.19 que, "Tanto se apresentava plausível o entendimento da Impugnante que a matéria encontrou ressonância, inclusive perante o Poder Judiciário, como se demonstra:" (trouxe à colação ementas do Poder Judiciário nesse sentido);

4.20 que, "Assim, se mesmo perante o Poder Judiciário - TRF - a matéria encontrou interpretação condizente com a adotada pela Impugnante, como se pode afirmar, como fez o Fisco, que teria agido o contribuinte com fraude?";

SELIC

4.21 que, quanto à SELIC, esta foi declarada ilegal para fins tributários, como se pode conferir pela ementa da decisão judicial juntada;

CONCLUSÃO

4.22 que, "demonstrado ser o lançamento abusivo, pois no primeiro endosso não incidia o tributo pretendido, além do que não vedada a forma de pagamento realizada, sem qualquer fraude, requer seja recebida esta e devidamente provida, com a declaração de nulidade do lançamento."

5. É o Relatório (...)"

O julgamento de primeira instância foi no sentido de anular completamente o lançamento e o Acórdão DRJ/RIO DE JANEIRO I - RJ nº 9.594, de 17 de fevereiro de 2006, está assim ementado:

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

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. LANÇAMENTO NULO.

É nulo, por vício material, o lançamento que exige CPMF do beneficiário de cheques nominativos a ele, endossados, na hipótese de pagamento, por instituição financeira, com os referidos cheques, de quaisquer dívidas do beneficiário, por conta e ordem dele, que não tenham sido creditados em sua conta corrente, e sem que a instituição financeira tenha retido e recolhido a CPMF, pois esta deveria ter sido exigida, por meio de lançamento de ofício, da instituição financeira (sujeito passivo responsável) e não do beneficiário (sujeito passivo contribuinte), por força do que dispõe o Ato Declaratório SRF nº 033, de 17 de maio de 2000, mantida, entretanto, em caráter supletivo, a responsabilização do beneficiário pelos pagamentos, nos termos do § 3º do art. 5º da Lei nº 9.311/1996.

Lançamento nulo."



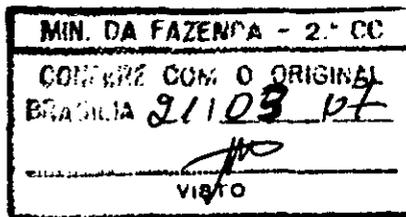
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

1-CC-MF
Fl.

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

Em face desse posicionamento implicar na desoneração do sujeito passivo de crédito tributário da ordem de R\$ 1.962.402,03, em valores de setembro de 2005, a DRJ recorre de ofício a este Colegiado.

É o relatório.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

MIN DA FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21/03/07
 VISTO

2-CC-MF
Fl.

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO ODASSI GUERZONI FILHO

Apontou a DRJ a existência de vício material no auto de infração, caracterizado pelo erro na identificação do sujeito passivo, ou seja, o correto teria sido a autuação em nome do Banco Bradesco S/A. Deixou, portanto, de apreciar os argumentos de mérito apresentados pela interessada em sua impugnação.

Inicialmente, lembremo-nos dos fatos que ensejaram a autuação.

A interessada, doravante denominada como "Schin" (seu nome nacionalmente conhecido):

1º → coletava periodicamente os cheques entregues por seus clientes relativos ao recebimento dentre outros, de suas vendas de mercadorias. Tais cheque eram nominais em seu favor;

2º → acumulava certa quantidade deles e, após o endosso em favor do Banco Bradesco, doravante denominado apenas como Bradesco, os entregava àquela instituição financeira com a determinação expressa, por escrito, que os mesmos deveriam ser utilizados para a quitação de seus compromissos financeiros (da Schin), discriminados em relação que acompanhava os referidos cheques. A soma dos cheques entregues era a mesma da relação dos débitos;

3º → o Bradesco, então, liquidava os débitos da Schin, sem, porém, que tais valores transitassem pela conta corrente bancária que a interessada mantinha na referida instituição financeira. A única possibilidade de que tais cheques transitassem pela conta corrente da Schin era, segundo sua (da Schin) própria orientação/determinação, no caso de aqueles cheques serem devolvidos pelo sistema de compensação por falta de fundos. Nesta orientação/determinação a própria Schin alertava que haveria a incidência da CPMF.

Obviamente, não se pagou um centavo a título de CPMF durante o período em que se repetiu essa transação (de 02/10/2001 a 30/07/2004) e, por essa razão, a autoridade fiscal efetuou o lançamento, inclusive com o agravamento da multa de ofício.

Voltemos agora nossa atenção para os dispositivos legais específicos que tratam da matéria, contidos na Lei nº 9.311, de 1996, que tratam das figuras do fato gerador, dos contribuintes e da responsabilidade pela retenção e recolhimento da CPMF:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC

CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21/03/07

[Assinatura]

VISTO

2-CC-MF
Fl.

Artigo 2º - O fato gerador da contribuição é:	Art. 4º São contribuintes:	Art. 5º. É atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento da contribuição:
I – o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento de que tratam os parágrafos do art. 890 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, introduzidos pelo art. 1º da Lei nº 8.951, de 13 de dezembro de 1994, junto a ela mantidas.	I – os titulares das contas referidas nos incisos I e II do artigo 2º, ainda que movimentadas por terceiros.	I – às instituições que efetuarem os lançamentos, as liquidações ou os pagamentos de que tratam os incisos I, II e III, do artigo 2º.
II – o lançamento a crédito, por instituição financeira, em contas correntes que apresentam saldo negativo, até o limite da redução do saldo devedor.		
<i>III – a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos e valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores.</i>	II – o beneficiário referido no inciso III do art. 2º	
IV – o lançamento, e qualquer outra forma de movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, não relacionados nos incisos anteriores, efetuados pelos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas.	III – as instituições referidas no inciso IV do art. 2º	
V – a liquidação de operação contratada nos mercados organizados de liquidação futura.	IV – os comitentes das operações referidas no inciso V do art. 2º.	II- às instituições que intermediarem as operações a que se refere o inciso V do art. 2º.
<i>VI - qualquer outra transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza</i>	V – aqueles que realizarem a	III – àqueles que intermediarem as



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 8/11/03/07
VISTO

2-CC-MF
Fl.

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

Artigo 2º - O fato gerador da contribuição é:	Art. 4º São contribuintes:	Art. 5º. É atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento da contribuição:
<i>financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.</i>	movimentação ou a transmissão referida no inciso VI do art. 2º	operações a que se refere o inciso VI do art. 2º
		§ 3º Na falta de retenção da contribuição, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento.

Da análise dos fatos e de seu confronto aos dispositivos legais citados acima, não resta qualquer dúvida que as operações efetuadas pela Schin e pelo Bradesco, acima descritas, melhor se amoldam especificamente no inciso III, do artigo 2º, de modo que:

- o contribuinte de fato da CPMF é a Schin (art. 4º, inciso II); e
- a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento é do Bradesco (art. 5º, inciso I).

Antes mesmo da lavratura do auto de infração já havia a Secretaria da Receita Federal, por meio de dois Atos Declaratórios, o de nº 33, de 17/05/2000, e o de nº 45, de 13/06/2000, traçado as orientações para casos como o relatado acima, conforme a reprodução dos dispositivos dos atos infralégais a seguir:

“Ato Declaratório SRF nº 033, de 17 de maio de 2000

DOU de 19/05/2000, pág. 16

Dispõe sobre infrações a dispositivos da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso das atribuições conferidas pelos arts. 11 e 19 da Lei nº 9.311, de 1996, declara:

I - a utilização, pelas instituições financeiras, de créditos, direitos ou valores, inclusive os decorrentes de cobrança bancária, não creditados na conta de depósito, quando houver, do respectivo titular, na liquidação, compensação ou pagamento de obrigações.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2000
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 21.03.07
VISTO

REC-MF
FL.

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

do mesmo titular ou não, constitui infração ao disposto no inciso III do art. 2º da Lei nº 9.311, de 1996, quando não houver cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF;

II - a utilização em aplicações financeiras de eventuais saldos decorrentes das operações referidas no inciso anterior, sem cobrança da CPMF, constitui infração ao disposto no art. 16 da citada Lei;

III - na hipótese dos incisos anteriores, a CPMF será exigida das instituições financeiras por meio de lançamento de ofício, consoante dispõe o art. 5º da Lei nº 9.311, de 1996.

EVERARDO MACIEL"

"Ato Declaratório SRF nº 045, de 13 de junho de 2000

DOU de 14/06/2000, pág. 16

Dispõe sobre a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso das atribuições conferidas pelos arts. 11 e 19 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, declara:

I - A instituição financeira deve cobrar a CPMF quando liquidar ou pagar quaisquer créditos, direitos ou valores, inclusive os decorrentes de cobrança bancária, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados na conta do beneficiário, em conformidade com o disposto no inciso III do art. 2º da Lei nº 9.311, de 1996;

II - O disposto no inciso anterior aplica-se inclusive quando o beneficiário dos créditos, direitos ou valores não possuir conta de depósito na instituição financeira, observado que a adoção de procedimentos diversos implica infração ao disposto no citado inciso III do art. 2º da Lei nº 9.311, de 1996;

III - No caso de recursos entregues a uma instituição para realização de aplicações financeiras em outra instituição, o cumprimento do disposto no "caput" do art. 16, da Lei nº 9.311, de 1996, caberá à instituição que receber os recursos do investidor.

IV - No resgate das aplicações a que se refere o inciso anterior, o cumprimento do disposto no § 1º do referido art. 16 caberá à instituição que pagar ou creditar ao investidor os valores resgatados.

V - No caso de inobservância do disposto neste Ato Declaratório, a CPMF será exigida das instituições financeira por meio de lançamento de ofício, consoante dispõe o art. 5º da lei nº 9.311, de 1996.

EVERARDO MACIEL"

Tais dispositivos são claros em apontar, como passível de autuação o Bradesco e não a Schin, muito embora, na forma do parágrafo 3º, do artigo 5º da Lei nº 9.311/96, permaneça a contribuinte da CPMF, no caso, a Schin, como responsável supletiva pelo seu pagamento. Em outras palavras, somente no caso de não haver o pagamento da contribuição por parte daquela expressamente indicada pela lei para retê-la e recolhê-la (Bradesco) é que deverá a Fazenda lançar mão de tal dispositivo e voltar-se para a Schin.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

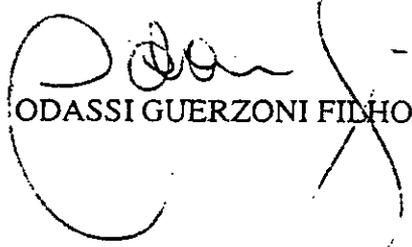
2- CC-MF
Fl.

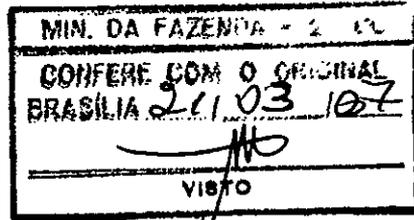
Processo n° : 10730.004843/2005-15
Recurso n° : 134.352
Acórdão n° : 203-11.344

Em face do exposto, correto o posicionamento adotado pela DRJ recorrente, que declarou nulo o lançamento, desde o seu nascimento, por vício insanável, caracterizado pelo erro na identificação do sujeito passivo, inclusive no que se refere à providência recomendada no preâmbulo da mesma (fl. 818), combinado com o item 27 do Acórdão (fl. 829), qual seja, a se efetuar um novo lançamento de ofício, desta feita, em nome da instituição financeira.

Nego, portanto, provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 2006.


ODASSI GUERZONI FILHO





Ministerio da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 10730.004843/2005-15
Recurso n° : 134.352
Acórdão n° : 203-11.344

Nr	A FAZENDA - 2
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 21/03/07	
VISTO	

CONF. NIF FI.

VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
RELATOR-DESIGNADO

Ouso discordar do ilustre relator, cujo voto, embora ancorado inclusive em atos infralegais da Secretaria da Receita Federal, não prevaleceu segundo o entendimento da maioria deste Colegiado.

A decisão da instância *a quo* carece ser reformada, de modo que o lançamento não seja reputado nulo por erro na identificação do sujeito passivo e os autos retomem para lá, visando apreciação do mérito. Assim entendo porque a autuada, na condição de responsável subsidiária pela CPMF, nos termos do § 3º do art. 5º da Lei nº 9.311/96 – segundo o qual “Na falta de retenção da contribuição, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento” -, nunca deixou de integrar o pólo passivo da obrigação tributária em tela.

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

Em tal situação, o lançamento pode 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 seu cliente, este eleito pela Lei como contribuinte do tributo. Assim concluo conforme os fundamentos expostos adiante.

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

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.ª CL.
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21/03/07
VISTO

2-CC-MF
Fl.

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

(“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 inc. II do art. 121 do CTN. Conforme este artigo, contribuinte é o sujeito passivo que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador (inc. 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 inc. 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 (art. 129 a 133) e aos terceiros enumerados no art. 134 e 135 do CTN, em que os responsáveis somente assumem a responsabilidade tributária em virtude de fatos posteriores ao surgimento da obrigação tributária;

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

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.

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). **Caderno 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª C.C.
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 21/03/07
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

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 constitui o fato gerador, nos termos do inc. 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 inc. 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;

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.

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).

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASILIA 21/03/07
VISTO

3-CC-MF FI.

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

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 porque, em casos excepcionais, de responsabilidade pessoal (algumas hipóteses dos 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

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.

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*



Ministerio da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21.03.07
VISTO

RECIBO
Fi.

Processo n° : 10730.004843/2005-15
Recurso n° : 134.352
Acórdão n° : 203-11.344

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 freqüência 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 imponible, quando comparada com o Banco (este não adquiriu a renda tributada sobre a qual ocorreu a retenção). Já no caso do empréstimo, só se afirma que a pessoa física é a contribuinte porque a lei assim

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 n° 3/93, que introduziu o § 7° no art. 150 da Constituição Federal, dispondo expressamente sobre o tema Confira-se: "Art. 150. (...) § 7°. 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21/03/06
VISTO

2-CC-MF
Fl.

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 regramatriz) 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 jurídic-co-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,

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.





Ministerio da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21.03.07
VISTO

2-CC-VIF
FL.

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

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.

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 permanesse 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 (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.

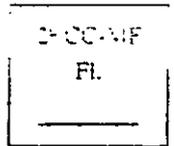
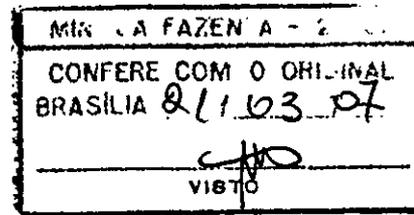
O inciso I trata da solidariedade de fato, a exemplo dos cônjuges, herdeiros ou condôminos, que possuem interesse comum no fato gerador da obrigação tributária. A expressão interesse comum é considerada vaga pela maior parte da doutrina, especialmente porque em inúmeras situações várias pessoas possuem 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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

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 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 (inc. I), mas a de direito, estabelecida por lei (inc. 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

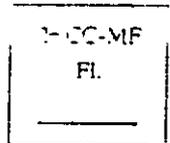
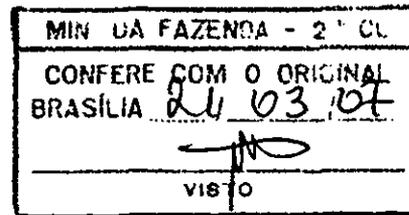
¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 311: Do mesmo modo, in CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 155.

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344



Evidentemente, numa situação em que há interesse comum, e por isto a solidariedade decorre do inc. I, nada impede que a lei a estabeleça, de modo expresso. 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 inc. II do art. 124 do CTN. Daí ser chamada solidariedade de direito, em contraste à solidariedade dita de fato do inc. I.

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 inc. I do referido artigo o pagamento efetuado por um dos obrigados desobriga aos demais. No caso em tela, caso o Auto de Infração seja pago pela autuada, o Banco fica desobrigado.

RETENÇÃO NA FONTE, SEM EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE DO PÓLO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: 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 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.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 21.03.07
VISTO

PROCESSO N.º
FI.

Processo n° : 10730.004843/2005-15
Recurso n° : 134.352
Acórdão n° : 203-11.344

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?

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

¹⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário – constituição e código tributário nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Esmate, 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

Min. A FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASILIA 21 03 07
VISTO

RECIBO Fl.

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 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

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.

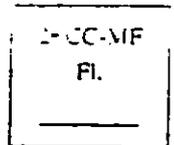
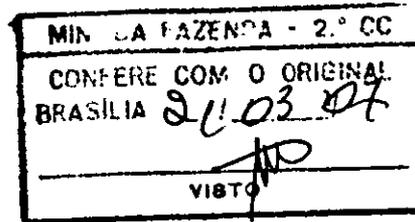
O primeiro desses enganos é considerar o contribuinte substituto dentro da categoria dos responsáveis, como uma modalidade de sujeito passivo indireto. Este é um erro muito arraigado na doutrina pátria, que transbordou para o Código Tributário Nacional, pelo menos segundo a intenção e o depoimento dos 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, verifica-se 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).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

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

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

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.

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."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 21/03/07
VISTO

CPMF FI.

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)

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 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.

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.

No caso em tela, ao lado da norma inserta pelo texto de lei do referido § 3º, relativa à responsabilidade subsidiária de que trata o inc. II do art. 124 do CTN (solidariedade de direito), cabe aplicar ainda a hipótese do inc. I do mesmo artigo (solidariedade de fato). Dos autos aflora evidente a co-responsabilidade da autuada, em virtude de a conduta adotada pelo Banco ter sido feita em comum acordo. A cliente endossava ao Banco os cheques a ela nominados, especificando em documentos que os acompanhavam serem eles destinados à quitação de obrigações próprias, discriminadas em anexo, bem como autorizava o Banco, caso algum cheque fosse devolvido, debitar o valor correspondente em sua conta corrente. A par desses elementos fáticos e do benefício da autuada, resta evidenciada também a solidariedade de fato.

Também é irrelevante, para a caracterização da responsabilidade subsidiária da autuada e o lançamento efetuado contra ela, a circunstância de a Secretaria da Receita Federal (SRF) não ter determinado fossem informados aos contribuintes originários da CPMF os montantes retidos e outros dados como períodos de apuração, base de cálculo e alíquota. Tal determinação não é necessária porque não há ajuste a ser feito por parte dos contribuintes que sofreram a retenção. De todo modo, por meio dos extratos os contribuintes sabem dos valores que lhes subtraíram.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10730.004843/2005-15
Recurso nº : 134.352
Acórdão nº : 203-11.344

Min. A FAZENDA - 2
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21/03/07
VISTO

DOCUMENTO
Fl.

A SRF regulamentou a CPMF levando em conta principalmente (mas não exclusivamente), os Bancos porque a eles é que foi atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento, ainda quando não tenham reservado, nas contas dos seus clientes, saldos para tanto (§§ 1º e 2º, combinados, do art. 5º da lei nº 9.311/96).

Digo principalmente (em vez de exclusivamente), referindo-me à regulamentação da SRF, porque já foi editado ato tratando expressamente do lançamento contra o contribuinte, em vez de contra o Banco. Refiro-me à IN SRF nº 89/2000, tratando da situação de não retenção em virtude de ações judiciais. Segundo o art. 3º da referida IN, "A não retenção da contribuição, nas hipóteses estabelecidas nesta Instrução Normativa sujeita o contribuinte a lançamento de ofício." (negrito acrescentado). Idêntica determinação foi repetida nas IN posteriores (IN SRF nºs 42/2001, art. 18; 173/2002, art. 18; 450/2004, art. 25).

A possibilidade – na verdade, o dever e ao mesmo tempo poder postestativo da administração – de lançamento contra o cliente só existe porque ele permanece integrando o pólo passivo da relação jurídica tributária, subsidiariamente.

Como é cediço, nos exatos termos do art. 142 do CTN o lançamento deve a "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 advinha 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 dos 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.

Os dois atos infralegais mencionados na decisão recorrida - Atos Declaratórios SRF nºs 033, de 17 de maio de 2000, e 045, de 13/06/2000 -, no que estabelecem que "a CPMF será exigida das instituições financeira por meio de lançamento de ofício, consoante dispõe o art. 5º da lei nº 9.311, de 1996", não permitem a leitura realizada. *Data venia*, a sentença transcrita não veda que a CPMF seja exigida do contribuinte. Não poderia ir a tanto, porque estaria afrontando o art. 142 do CTN e o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.311/96.

Por não ter evidenciado a responsabilidade supletiva ou subsidiária dos clientes das instituições financeiras, cabe uma crítica aos atos referidos. Melhor seria que, em atenção ao § 3º do art. 5º da Lei nº 9.311/96 e às normas complementares que regem a sujeição passiva tributária, tivesse determinado o lançamento contra as instituições financeiras, preferencialmente, ou contra a instituição financeira e o seu cliente, este último na condição de solidário subsidiário.

Na situação como a dos autos, de responsabilidade subsidiária da autuada, em coresponsabilidade 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



Processo n° : 10730.004843/2005-15
Recurso n° : 134.352
Acórdão n° : 203-11.344

recolhimento, obrigando-se na condição de responsável por substituição tributária, enquanto o cliente responde na condição de responsável subsidiário.

A cobrança desse 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 inc. I do art. 125 do CTN. O que não pode haver é cobrança em duplicidade.

Como nos autos só há notícia do lançamento contra o cliente, respeitado o prazo decadencial deve ser providenciado o lançamento regular também contra a instituição financeira.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, e considerando que a decisão recorrida deu provimento à impugnação analisando apenas a preliminar de nulidade do Auto de Infração argüida com base na ilegitimidade passiva, dou provimento ao Recurso de Ofício para restabelecer o lançamento e determinar o retorno dos autos à DRJ, para apreciação das demais matérias.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2006.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

