



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

Processo nº	10730.004843/2005-15
Recurso nº	134.352 Especial do Contribuinte
Acórdão nº	9303-002.357 – 3ª Turma
Sessão de	13 de agosto de 2013
Matéria	Auto de Infração - CPMF
Recorrente	Primo Schincariol Indústria de cervejas e Refrigerantes do Rio de Janeiro S/A
Interessado	Fazenda Nacional

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

CPMF. ACORDO PARTICULAR VISANDO A ELIDIR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.. LANÇAMENTO EM NOME DO CONTRIBUINTE SUPLETIVO. CABIMENTO.

Não retida nem recolhida pelo Banco a CPMF devida em virtude de acordo patrocinado com o seu cliente que visava descharacterizar a verdadeira operação e, assim, elidir a ocorrência do fato gerador da contribuição, o lançamento pode ser efetuado diretamente contra o cliente, contribuinte supletivo nos termos do art. 128 do CTN, sem benefício de ordem.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (Relator), Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda e Ivan Allegretti, que substituiu a Conselheira Susy Gomes Hoffmann, impedida de votar.

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

Relator.

FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA -

JÚLIO CESAR ALVES RAMOS- Redator designado.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 27/08/2

014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO D E ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 05/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de fls. 923/1015, contra Acórdão de fl. 891, que julgou recurso de ofício da DRJ/RIO DE JANEIRO e, por maioria de votos, restabeleceu o lançamento outrora exonerado pela decisão de 1º grau.

O acórdão recorrido traz a seguinte ementa:

"NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA. CTN, ARTS. 128 E 124. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA. CONTRIBUINTE SUBSTITUIDO. RESPONSABILIDADE SUBSIDIARIA. NECESSIDADE DE LEI EXPRESSA PARA SUA EXCLUSÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTARIA. Nos termos do art. 128 do CTN, a lei pode atribuir de modo expresso 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 expresso, 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 duplidade.

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, 20 lado da instituição financeira encarregada da sua retenção e recolhimento.

Recurso de ofício provido.”

Aduz a Recorrente que o responsável tributário pelo recolhimento, retenção e pagamento do tributo é o Banco por onde foram transacionados os cheques mencionados pelo auto de infração.

Segue aduzindo que o termo supletivo, citado no §3º, art. 5 da Lei nº 9.311/96, não deve ser confundido com subsidiário, conforme transcrição comparativa que faz entre os 2 (dois) vocábulos retirada de dicionário de português à fl. 934.

Relata que os Atos Declaratórios SRF nºs 033 e 45, ambos de 2000, já regulavam a matéria, claros ao apontar como sujeito à autuação – lançamento de ofício – o banco que tenha operado o montante que integrou o fato gerador.

Neste passo, a SCHIN, ora Recorrente, de acordo com o §3º, art. 5º, da Lei nº 9.311/96, deveria atuar como sujeito passivo apenas se fosse frustrada a tentativa de exigir do Banco o montante devido por ele a título de CPMF, transcrevendo como suporte jurisprudência deste CARF às fls. 941/945.

No mérito, repetindo as razões trazidas na Impugnação de 1º grau, disserta sobre a circular do Banco Central nº 3001, editada em 24/08/2000, cujo texto veda o endosso de cheques para quitação de créditos, in verbis:

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

Documento assinado digitalmente conforme nº 2.200-2 de 24/03/2001

Autenticado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO D E ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 05/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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".

Neste sentido, aduz que a circular do Banco Central acabou por interferir, editar, a norma tributária sobre a CPMF, ferindo o art. 97, CTN, que é claro ao anotar que somente Lei pode dispor sobre tributos.

Quanto à multa agravada de 150%, aduz que a Recorrente não agiu com dolo, não sendo portanto a autuação passível de multa exorbitante.

Isto porque a prática de endosso não guarda intenção de fraudar o Fisco, e apenas, e tão somente, facilitar o pagamento dos credores da contribuinte.

Transcreve às fls. 950/951, ementas do CARF favoráveis a redução da multa e à fl. 952, jurisprudência do judiciário.

Por fim, anota em síntese apertada, à fl. 953, jurisprudência do E. STJ atribuindo ilegalidade à cobrança de SELIC.

Contra-Razões às fls. 1023/1034.

Aduz a Fazenda Nacional que o acórdão recorrido não merece reforma, porque a contribuinte de fato e de direito da CPMF é a Recorrente, competindo à instituição financeira apenas a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo.

Segue argumentando que O caráter supletivo dessa responsabilidade

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 01/08/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO D

E ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 05/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CTN, mas apenas lha atribuiu em caráter supletivo. Isto significa que continua plena a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do tributo.

Transcreve trecho do acórdão da DRJ às fls. 1026/1027 aduzindo que a Contribuinte tinha conhecimento do não pagamento da CPMF pela instituição financeira, abaixo reproduzido:

"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."

Por fim, transcreve acórdão do E. STJ à fl. 1028 e pede que seja mantido o julgado recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA

O Recurso preenche condições de admissibilidade dele tomo conhecimento.

A infração contida nos autos deste processo diz respeito a falta de pagamento diário da CPMF, de forma indevida, correspondente ao período de janeiro/2001 a julho/2004 segundo consta do Termo de Constatação item 6, fls. 72/100.

Dita forma indevida era caracterizada por cheques recebidos de terceiros e endossados para o Banco como forma de quitar compromissos de responsabilidade da ora Recorrente sem que os mesmos transitassesem por sua conta corrente.

A alegação pelo procedimento adotado é a de que não existe incidência da CPMF sobre as operações em discussão uma vez eu o artigo 17, inciso I, da Lei nº 9.311/96, admite expressamente a realização de um endosso em cheques pagáveis no País e ainda que o lançamento é nulo por erro na eleição do sujeito passivo, já que o responsável pela retenção e pagamento da CPMF é o estabelecimento bancário.

Afasto por oportuno, que a permissão legal da excepcionalidade de um único endosso somente podia ocorrer quando o cheque tivesse como primeiro e único beneficiário o depositante, fato que não ocorre no presente caso.

Em razão da conduta – dita artificial – que objetivou, segundo o contido as fls. 817/829, a supressão de pagamento de tributo, foi a mesma enquadrada nos arts. 71,72 e 73 da Lei nº 4.502/64 com a aplicação do art.44, II, da Lei nº 9.430/96, sendo a multa de ofício agravada para 150%..

De fato, com base no art. 4º, II, e art. 5º I da Lei 9.311/96, indiscutivelmente, *in casu*, o contribuinte é a Schincariol, porém, o único responsável tributário pela retenção e recolhimento é o Banco Bradesco.

O art. 128 do CTN estabelece que a lei poderá atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a uma terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da obrigação, com isto excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a esse, em caráter supletivo, o cumprimento total ou parcial da obrigação.

As razões contidas no voto contido no Recurso de Ofício prolatado pelo Presidente Relator da Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro para concluir por equívoco na identificação do sujeito passivo e consequente nulidade do lançamento, repousam basicamente no art. 5º da Lei nº 9.311/96 que atribui como responsável pela retenção e recolhimento da CPMF, as instituições que efetuarem os lançamentos, as liquidações ou os pagamentos.

Destaco que o *modus operandi* do lançamento, liquidação ou pagamento se enquadra nas peculiaridades circunscritas nas definições presentes no inciso III do Art. 2º da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 27/08/2

014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO D

E ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 05/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Lei nº 9.311/96 onde as condutas da Contribuinte e da instituição responsável pela retenção, *in casu*, se enquadram perfeitamente.

O que se cuida aqui, finalmente, é se existe ilicitude ou não na propositada ausência de registro bancário de débito ou crédito provocada em razão de cheques emitidos por outros que não a Recorrente porém nominais ou destinados a ela, podem quitar títulos de sua grade de credores sem a incidência de CPMF.

Volto-me para o inciso VI do art. 2º da Lei 9.311/96 que refere-se quanto a fato gerador a “qualquer 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.”

Daí concluo que os endossos, mesmo que dotados de amplos esclarecimentos e praticados para quitação de débitos da Recorrente caracterizaram, indubitavelmente, o fato gerador da CPMF porque uma pessoa jurídica obteve quitação de débitos variados sem ser através de cheques de sua emissão e sem haverem depósitos em sua conta corrente, porém sob a operacionalidade explícita de uma instituição financeira que identificou por via do endosso a propriedade dos cheques.

A Decisão no Resp 587209/PR da Relatoria do Ministro Teori Zavascki conclui pela incidência da CPMF quando as operações de crédito/débito originadas de circulação de cheque forem materializadas mediante utilização dos serviços do sistema bancário.

A abordagem restante sobre a matéria diz respeito a correta identificação do sujeito passivo neste caso.

Como já aqui prelecionado, o responsável pela retenção e recolhimento das CPMF's seria a instituição bancária sendo a Contribuinte colocada no ambiente que se cuida, com responsabilidade supletiva pelos pagamentos.

Em minha modesta visão ocorreu *in casu*, equívoco na identificação do sujeito passivo do lançamento acarretando sua nulidade, mesmo que o lançamento, quanto a substância técnica seja incriticável.

Isto porque a Lei nº 9.311/96 trata percucientemente de todas as possibilidades existentes nas transações bancárias nelas incluídas o procedimento que ensejou o litígio deste processo, não afastando a responsabilidade da instituição bancária pela retenção e recolhimento da CPMF sendo inadmissível uma interpretação que a exima do cumprimento desses preceitos.

Em razão de todo o exposto, voto pela nulidade do lançamento em razão de erro na identificação do sujeito passivo que deveria ser a instituição financeira porque contrariou o conteúdo abrangente da Lei nº 9.311/96.

Sala das Sessões, 13 de agosto de 2013.

FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA -

Relator

Voto Vencedor

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS – Redator designado

Divergiu o colegiado, pelo voto de qualidade, da posição expressa pelo relator, cabendo-me a difícil tarefa de traduzir o entendimento que prevaleceu. Faço-o com esteio nas precisas lições do douto Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, proferidas quando do julgamento de recurso voluntário aviado no processo 10850.000644/2003-00, que peço vénia para transcrever, com as honras de praxe:

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 expresso 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 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 constitua 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

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.

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.

Na doutrina de Rubens Gomes de Sousa, idealizador do anteprojeto do CTN elaborado em 1953,⁴ a sujeição passiva

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.

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 Almíro 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”, tomindo como base para os seus trabalhos o anteprojeto elaborado pelo primeiro (cf. SOUSA, Rubens Gomes. 014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO D E ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

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 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).

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:

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.

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).
Este documento foi assinado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO D E ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Impresso em 05/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 (emprestimo, 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 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

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

Documento assinado digitalmente em 11/08/2014 às 10:20:29, no endereço IP 192.168.1.10, com identificação 00000000000000000000000000000000, autenticado digitalmente em 11/08/2014 por MELO, José Eduardo Soares de A desconsideração da personalidade jurídica no código civil e 014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO D E ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS Impresso em 05/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 imponível, 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

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 ocorreu. Os questionamentos só diminuíram após a Emenda Constitucional nº 3/93, que introduziu o § 7º no art. 150 da Constituição Federal, dismando 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.

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 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 jurídico-tributária. Os dois são sujeitos passivos da CPMF: o cliente, na condição de

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 imponível – 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 resarcido economicamente, se não tiver capacidade para arcar com o ônus do tributo. Se a lei possibilitar tal resarcimento, 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: Documento assinado por Malheiros, 1994, p. 267), não impossibilita, necessariamente, a escolha de outros, desde que respeitadas as demais normas constitucionais.

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.

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 (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

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Jurisprudência sobre Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999, p.160. por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO D E ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS Impresso em 05/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 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 consubstancie 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 resarcimento 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,

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. Assinado digitalmente em 27/08/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO D E ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS. Impresso em 05/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 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.

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 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

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.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 27/08/2

014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO D

E ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 05/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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?

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 Etcháuz Villela, que defende o seguinte:¹⁸

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 Etchazuz. *A responsabilidade tributária: as obrigações tributárias e responsabilidades; individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias*. Porto

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 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

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,

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

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.

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 extinguir-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

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 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.

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

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 Docprocedimento de ofício, em nome deste.^{20-2 de 24/08/2001}

Autenticado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 27/08/2

014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO D

E ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 05/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 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 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 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.

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 inc. 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).

Não olvido que no caso aqui tratado não havia decisão judicial que impedissem a correta autuação da instituição financeira. Há, no entanto, circunstância ainda mais grave e que labora em total desfavor do recorrente: há acordo entre os dois, cliente e instituição financeira, visando a elidir o nascimento da obrigação tributária.

Essa, a meu ver, a circunstância que impõe seja lavrado o auto de infração contra o primeiro.

Essas as considerações que levaram ao não acolhimento de seu recurso.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/05/2001

Autenticado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO D E ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 31/07/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 05/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

CÓPIA