



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº 19515.002777/2005-50
Recurso nº 138.446 Voluntário
Matéria CPMF
Acórdão nº 203-13.069
Sessão de 03 de julho de 2008
Recorrente ASTER PETRÓLEO LTDA.
Recorrida DRJ-CAMPINAS-SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA - CPMF

Período de apuração: 29/09/1999 a 07/11/2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. ENQUADRAMENTO LEGAL NÃO ESPECÍFICO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO.

Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade do lançamento, quando o auto de infração atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém a fundamentação legal correlata, embora não mencione no enquadramento legal os incisos específicos dos artigos mencionados.

CPMF. NÃO RETENÇÃO PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. LANÇAMENTO EM NOME DO CONTRIBUINTE. LEGALIDADE.

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.

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 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, está 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.

JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL.

Não mais em vigência a decisão judicial, deve a autoridade fiscal constituir o crédito com multa e juros de mora.

CPMF. DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE N. 08. CTN ART. 150, P. 4º.

Com a edição da súmula vinculante n. 08, resta pacificado que o prazo para a constituição do crédito tributário das contribuições sociais, como a CPMF, é de 5 anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, p. 4º do CTN.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência dos períodos anteriores a 07/10/2000; II) pelo voto de qualidade, em rejeitar as preliminares de nulidade por cerceamento do direito de defesa e por erro na identificação do sujeito passivo. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva (Relator), Jean Cleuter Simões Mendonça, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Fernando Marques Cleto Duarte. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor; e III) quanto ao mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso na linha da súmula 02 deste Segundo Conselho de Contribuintes. Fez sustentação oral pela recorrente, a Dra. Mery Elbe Gomes Queiroz OAB-PE nº 25620.

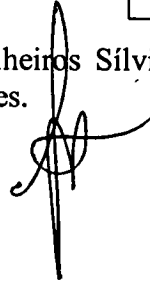

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira, Mauro Wasilewski (Suplente) e Luciano Pontes de Maya Gomes.



Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão da DRJ de Campinas - SP, que manteve Auto de Infração lavrado para a cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF (fls. 23/54), relativo a fatos geradores ocorridos entre setembro de 1999 e novembro de 2001.

A decisão recorrida foi vazada nos seguintes termos, *verbis*:

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

Período de apuração: 29/09/1999 a 07/11/2001

Ementa: DECADÊNCIA. CPMF. PRAZO. O prazo decadencial da CPMF é de dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito poderia ter sido constituído.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INFORMAÇÕES FORNECIDAS POR INSTITUIÇÃO BANCÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Informada à Administração Tributária a falta de retenção/recolhimento da contribuição correta a formalização da exigência, com os acréscimos legais, contra o sujeito passivo na sua qualidade de responsável supletivo pela obrigação.

Lançamento. ação judicial. multa de ofício. Cabimento.

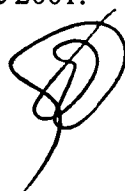
É cabível a multa de ofício nos lançamentos de crédito tributário cuja exigibilidade não estiver suspensa nos termos do art. 151, IV e V do CTN.

Inconstitucionalidade. Instâncias Administrativas. Competência

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco.

JUROS DE MORA .TAXA SELIC. LEGITIMIDADE. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não suspende a fluência dos juros moratórios, que nos termos da Lei nº 9.065, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Inconformada, vem a contribuinte no seu Recurso Voluntário de fls. 196 a 225 alegar, preliminarmente, nulidade do Auto de Infração por incompetência da Receita Federal para lançar a CPMF, que na sua ótica teria sido conferido às instituições financeiras por força dos arts. 44 e 45 da MP nº 2.158-35 de agosto de 2001.



Ainda em preliminar, sustenta a decadência de parte do crédito tributário, mais precisamente cujos fatos geradores ocorreram entre 01.09.1999 a 06.10.2000, vez que teve ciência do Auto de Infração em 07.10.2005.

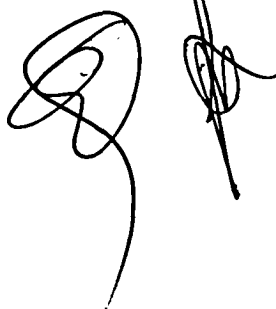
No mérito aduz que a Emenda Constitucional nº 21, que reintroduziu a hoje extinta CPMF, não observou o processo legislativo posto no art. 74 da Constituição Federal, o que fatalmente retirar-lhe-ia o substrato constitucional da contribuição.

Também sustenta a inconstitucionalidade da prorrogação da Lei nº 9.539 de dezembro de 1997, que não poderia ir de encontro ao seu próprio texto, que fixava a sua vigência em 12 meses, e ao art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Ainda em sede de arguições de inconstitucionalidade, aponta ofensa aos arts. 195 e 154 da Constituição, violação ao princípio da segurança jurídica e encerra sua insatisfação recursal deduzindo ser ilegal a cobrança de juros de mora e multa de ofício, por entender que à época vigia liminar que suspendia a exigibilidade do crédito.

À Tribuna, a patrona Mary Elbe Queiroz reitera a questão da decadência e traz novos argumentos, mas que por serem questões de ordem pública precisam ser analisados, quais sejam: 1) não atendimento a requisitos essenciais da Lei nº 9.784/1999; 2) lançamento contrário aos Atos Declaratório SRF nº 33/2000 e SRF nº 45/2000, 3) erro na identificação do sujeito passivo; 4) falta de motivação do lançamento, que dificultaria a identificação da CPMF lançada e a origem dos respectivos valores; 5) erro na apuração da base de cálculo; 6) inexistência de prova para ocorrência dos fatos que embasam os autos, com a conseqüente; 7) impossibilidade de inversão do ônus da prova para o contribuinte.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA, Relator

O recurso preenche os seus requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo a analisar pontualmente as respectivas impugnações.

1 – Da Falta de Fundamentação do Auto de Infração. Cerceamento ao Direito de Defesa.

Sob tal pejo, aduz a Recorrente que o Auto de Infração é carente de motivação, o que o faz supor que o crédito tributário seria decorrente CPMF não recolhida por força decisão judicial, posteriormente revertida.

Contudo, sustenta que tal motivação, mesmo se a correta fosse, não poderia prosperar, porque não gozava de decisão judicial durante todo o período objeto do Auto de Infração.

Nesse sentido, aduz que a liminar inicialmente obtida em 26.10.2000 foi posteriormente suspensa em 19.12.2000, em seguida restabelecida em 29.01.2001 e em definitivo revogada em 01.04.2002, pela desistência do Mandado de Segurança.

Sendo o Auto de Infração ato administrativo plenamente vinculado, importa analisar toda a sua fundamentação para averiguar se o crédito tributário nele cobrado corresponde efetivamente aos fatos geradores ocorridos. Em outras palavras, se a verdade formal dos autos corresponde à verdade material.

Assim, peço vênha para transcrever a fundamentação do Auto de Infração para que este Colegiado possa analisar a sua subsistência. Na “Descrição dos Fatos e Enquadramento (s) Legal(is)” (fls. 54) o auto remete ao Termos de Verificação Fiscal, nos seguintes termos:

“ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 2º, 4º, 5º 6º, e 7º, da Lei n. 9.311-96 e art. 1º da Lei n. 9.539-97 cc art. 1º da Emenda Constitucional n. 21-99.

No que se refere à atualização monetária e às penalidades aplicáveis, os enquadramentos legais correspondentes constam dos respectivos demonstrativos de cálculo.

Fazem parte integrante do presente Auto de Infração todos os termos demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados”.

Ao seu turno, o Termo de Verificação fiscal assim se manifesta (fls. 16):

“No exercício das funções de ADITORA FISCAL DA RECEITA FEDERAL, dei início à fiscalização junto à empresa em epígrafe, autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal 2005-01899-3, com

a assinatura do mesmo e do Termo de Início de Fiscalização em 25;07;2005.

No referido Termo de Início de Fiscalização, o contribuinte foi intimado a apresentar os recolhimentos referentes à CPMF do período de 09.1999 a 11.2001, conforme listagem anexada ao Termo. Não houve resposta.

Assim, encaminhamos via postal uma reintimação, nos mesmos termos do documento anterior, com assinatura do Aviso de Recebimento tendo ocorrido em 16.09.2005. Não houve manifestação por parte do contribuinte.

Desta forma, lavramos o presente auto de infração para constituição do crédito tributário referente à CPMF de 09.1999 a 11.2001, no valor consolidado total de R\$ 17.489.811,02 (dezesete milhões, quatrocentos e oitenta e nove mil, oitocentos e onze reais e dois centavos).

Segue abaixo a base de cálculo utilizada no auto de infração:

(...)"

No meu sentir, a fundamentação acima não é suficiente para permitir a correta identificação da origem do crédito tributário. O que, de logo, caracteriza cerceamento ao direito de defesa.

Da transcrição acima, não se sabe efetivamente qual a razão que se levou a constituição do crédito objeto do Auto. Não há sequer indicativos para se supor (se suposições fossem aceitas em matéria tributária!), que os valores não foram inicialmente recolhidos por força de decisão judicial, posteriormente revogada, como às cegas se defende a Recorrente.

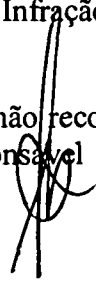
Sobre o tema, a decisão recorrida apenas afirma que não houve o recolhimento da CPMF, sem especificar o motivo da falta de recolhimento, como se a inadimplência pura e simples fosse suficiente para imputar ao devedor supletivo, no caso a Recorrente, a responsabilidade pelo tributo. Vejamos a fundamentação da decisão recorrida:

"6. No entanto, não existe a alegada nulidade do auto de infração. Na verdade o auto de infração foi lavrado por falta de recolhimento da CPMF. Este é o fato cuja caracterização é bastante para evidenciar a prática do ato que infringe a norma tributária, sendo irrelevantes os motivos que eventualmente possam ter contribuído para tal conduta. (...)" (fls. 168) (original sem grifo)

Discordo frontalmente de tal argumento. Não são irrelevantes os motivos que possam ter contribuído para o não recolhimento da CPMF. Só pode haver responsabilidade supletiva quando o responsável principal deixa de reter o tributo por determinada razão, como por exemplo, a existência de decisão judicial.

Contudo, nada disso se pode inferir com precisão do Auto de Infração, porque não há qualquer menção as razões que levaram à não retenção da CPMF.

Mesmo que se admitisse, como faz a decisão recorrida, que o não recolhimento por si permite a imputação ao responsável principal (banco) ou ao responsável supletivo



7

(Recorrente), ainda assim entendo que a base de cálculo discriminada no Auto de Infração não foi suficientemente esmiuçada para se aferir a sua exatidão.

Isto porque, no já referido Termo de Verificação (fl. 16) há apenas 2 tabelas obtidas do Banco Safra (fls. 16 a 19) e do Banco BCN (fls. 19 a 22), as quais contêm uma coluna de “Data” e outra de “Base de Cálculo”.

Da singela coluna “Base de Cálculo” não consigo extrair quais operações efetivamente correspondem aos valores ali apontados. Em outras palavras, não houve no Auto de Infração a descrição dos fatos geradores suficientes para o surgimento da obrigação tributária, nos exatos termos do art. 2º da Lei nº 9.311.

O art. 2º da citada lei estabelece cinco hipóteses de incidência para o surgimento da obrigação tributária da CPMF, são eles:

Art. 2º O fato gerador da contribuição é:

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;

II - o lançamento a crédito, por instituição financeira, em contas correntes que apresentem saldo negativo, até o limite de valor da redução do saldo devedor;

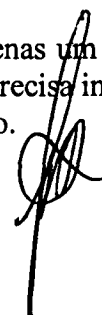
III - a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores;

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;

V - a liquidação de operação contratadas nos mercados organizados de liquidação futura;

Não se tem como saber qual das cinco hipóteses acima foi materializada pela contribuinte para ser objeto do Auto de Infração, porque o lançamento nele realizado simplesmente não menciona qualquer situação fática praticada pela contribuinte que se subsumisse ao art. 2º supra. Também não posso admitir que a indicação genérica do art. 2º, sem especificar o respectivo inciso, é suficiente para suprir tal exigência.

A mera indicação dos valores, como fez o Auto, representa apenas um aspecto essencial do crédito tributário – o quantitativo – mas que nada significa sem a precisa indicação de outro aspecto essencial do crédito, o material, isto é, o fato gerador do tributo.



Ausente o aspecto material da CPMF, como para este Relator é evidente, nulo é o Auto de Infração.

Por todo o exposto, voto pelo provimento do presente Recurso para declarar nulo o Auto de Infração.

2 – Preliminar: Decadência do Crédito.

Vencido quanto a falta de fundamentação do Auto de Infração, passo a analisar os demais tópicos da defesa.

Assim, quanto a decadência importa a obrigatória aplicação da Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal, que afastou o art. 45 da Lei nº 8.212/91, que fixava em 10 anos o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários das contribuições sociais, *verbis*:

“SÃO INCONSTITUCIONAIS O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 5º DO DECRETO-LEI Nº 1.569/1977 E OS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI Nº 8.212/1991, QUE TRATAM DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO”.

Assim, ao presente caso deve ser aplicado o art. 150, § 4º do CTN, pelo qual o prazo decadencial para o lançamento é de 5 anos e se inicia na data da ocorrência do fato gerador.

Por conseguinte, tendo em vista que o Auto de Infração foi cientificada a contribuinte em 07.10.2005, voto pela decadência dos períodos entre 01.09.1999 a 06.10.2000.

3 – Das Inconstitucionalidades Apontadas na Peça Recursal: Inconstitucionalidade da EC 21, ofensa aos arts. 195 e 154 da Constituição e ofensa ao art. 74 do ADCT.

Para todas as arguições de inconstitucionalidade acima apontadas, inescapável a aplicação da Súmula n. 2 deste Segundo Conselho, que dita: *“O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária”.*

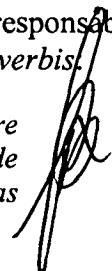
4 – Indicação do Sujeito Passivo. Da Responsabilidade Supletiva.

A presente questão está intimamente ligada com a já tratada falta de fundamentação do Auto de Infração.

Isto porque, para este Relator só surge a responsabilidade supletiva da contribuinte, prevista no art. 5º, parágrafo 3º da lei 9311, quando o responsável principal, no caso a instituição financeira, deixar de reter por algum motivo, no caso específico a decisão judicial precária, que não foi mencionado no Auto de Infração.

A necessidade de decisão judicial para a contribuinte assumir a responsabilidade pela CPMF, inclusive, foi reiterada pelo art. 44 da MP 2158-35 de 24.08.2001, *verbis*:

Art. 44. O valor correspondente à Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, não retido e não recolhido pelas



instituições especificadas na Lei n. 9.311, de 24 de outubro de 1996, por força de liminar em mandado de segurança ou em ação cautelar, de tutela antecipada em ação de outra natureza, ou de decisão de mérito, posteriormente revogadas, deverá ser retido e recolhido pelas referidas instituições, na forma estabelecida nesta Medida Provisória.

Registre-se que tal posicionamento não implica em retirar a Recorrente do pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas em efetivar a sua qualidade de “responsável supletivo” prevista na lei de regência.

Neste sentido peço vênia para transcrever entendimento esposado no acórdão 203-11.344, que bem sintetiza o entendimento deste relator sob a questão em análise:

“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 infralegais 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, 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"

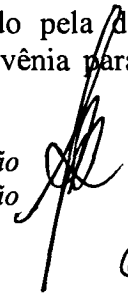
Tais dispositivos são claros em apontar, como passível de autuação o Bradesco e não a Schin, muito embora, na forma do parágrafo 3º, do artigo 5º da Lei nº 9.311/96, permaneça a contribuinte da CPMF, no caso, a Schin, como responsável supletiva pelo seu pagamento. Em outras palavras, somente no caso 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".

5 – Dos Juros de Mora e Taxa Selic: Ausência de Medida Judicial.

Neste ponto, alega a Recorrente que “torna-se descabida a aplicação à Recorrente de quaisquer penalidades decorrentes de mora, uma vez que esta não chegou a se configurar justamente pela suspensão da exigibilidade do crédito. Ora, não se pode constituir em mora um devedor que se encontra amparado por medida judicial que torna a sua dívida inexigível até o trânsito em julgado da decisão final dos autos do processo, sob pena de ferir-se o princípio da legalidade, sem mencionar a violação à segurança jurídica” (fls. 221)

Tal argumento resta totalmente superado, pois foi enfrentado pela decisão recorrida em fundamentação que não foi impugnada, razão pela qual peço vênias para aqui adotá-la integralmente, verbis:

“Para o caso sob exame, a medida judicial que suspendeu a retenção da CPMF pelas instituições financeiras foi revogada, fato não



contestado pela impugnante. Cassada a medida judicial, os bancos deveriam proceder à retenção da CPMF relativa ao período em que vigorou a proteção jurídica, conforme estatuíam os art. 44 e 45 da MP nº 2.113-30, de 2001. Inviabilizada a retenção e o recolhimento da CPMF devida no período objeto do amparo judicial, por conta de insuficiência de fundos, encerramento de conta ou oposição expressa pelo correntista, as instituições financeiras, em cumprimento ao comando do inciso IV, art. 45 da MP nº 2.113-30 de 26/04/2001 e suas reedições, deveriam encaminhar à Receita Federal as informações necessárias ao lançamento de ofício, o se efetivou como compravam as listagens de fls. 04/09.

Assim, não tendo sido retida e recolhida, no prazo de trinta dias, a CPMF que teve sua exigibilidade suspensa por medida judicial, quedou-se a contribuinte vulnerável a constituição de ofício da contribuição acompanhada da multa correspondente. Não há a aplicação de "dois pesos e duas medidas" no procedimento. Respondendo à argumentação da interessada, é oportuno salientar que, supondo-se um lançamento formalizado com o fim de prevenir a decadência, sem que tenha sido aplicada a multa, não haveria nenhum impedimento ao Fisco de lavrar auto de infração complementar exigindo a multa de ofício, uma vez revogada a medida judicial e não quitado o débito no prazo previsto no §2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996".

Por todo o exposto, voto pela nulidade do Auto de Infração por equivocada indicação do sujeito passivo.

É como voto.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2008.


ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA 



Voto Vencedor

CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator-Designado

Peço vênia para divergir do ilustre relator, apesar do brilho que é fácil notar neste e nos demais votos dele. Entendo que na situação dos autos inexistiu o cerceamento do direito de defesa apontado e o sujeito passivo foi corretamente indicado, pelo que o lançamento deve ser mantido, exceto no período decaído.

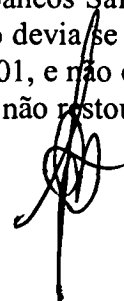
FUNDAMENTAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO E INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA

Como consta expressamente do Termo de Início de Fiscalização (fl. 03), a contribuinte foi intimado a apresentar os recolhimentos da CPMF relativa aos valores discriminados nas fls. 04/09, todos eles fornecidos à Receita Federal pelos Bancos Safra S/A e BCN S/A por meio das declarações próprias (ver nas citadas folhas a linha “Declarante”). Mesmo após reintimado (fl. 13), continuou silente e preferiu aguardar a autuação, cuja base de cálculo correspondente, com exatidão, aos valores informados pelos dois Bancos citados.

Como não foi localizado qualquer pagamento nos períodos de apuração correspondentes aos valores informados pelos dois Bancos (ver Termo de Verificação Fiscal, fl. 22), o Auto de Infração foi lavrado sob o fundamento de “FALTA DE RECOLHIMENTO DA CPMF.” (fl. 44). Restou evidenciado que o lançamento ocorreu com base nas informações prestadas pelas duas instituições financeiras, sendo certo que a base de cálculo adotada não foi contestada.

A alegada falta de fundamentação do auto de infração, que segundo o voto vencido do ilustre relator implicaria em cerceamento do direito de defesa, não consta da impugnação, tampouco do recurso voluntário. Tanto naquela, quanto nesta peça recursal, a nulidade do Auto de Infração é argüida com base nos arts. 44 e 45 da MP nº 2.158-35/2001 (fls. 75/77, item III da impugnação, e fls. 200/203, item II.I. do recurso voluntário). Para o contribuinte, referidos artigos, ao disciplinarem a retenção e o recolhimento da CPMF afastada por força de medida judicial posteriormente cassada, “derrogariam” a competência da Receita Federal para efetuar o lançamento de ofício, cabendo às instituições financeiras reter e recolher o tributo, exceto na hipótese do inc. IV do art. 45 da citada MP. Afirma a recorrente que “resta clara a nulidade do auto de infração no momento em que é omissa quanto à razões que determinaram que fossem os supostos débitos lançados de ofício pela Receita Federal, não aplicando, portanto, a estes débitos as normas contidas na Medida Provisória.” (fl. 203).

A par da intimação e reintimação, seguidas da lavratura do Auto de Infração em seu nome (em vez de em nome da instituição financeira), a contribuinte compreendeu plenamente a autuação, que decorreu da não retenção por parte dos Bancos Safra S/A e BCN S/A. Tanto assim que defende, desde a impugnação, que o lançamento devia se voltar contra a instituição financeira, haja vista os arts. 44 e 45 da MP nº 2.158/35/2001, e não contesta a base de cálculo adotada, fornecida pelos dois Bancos mencionados. Assim, não restou caracterizado o cerceamento do direito de defesa.



Quanto à ausência, no enquadramento legal, de um inciso específico do art. 2º da Lei nº 9.311/96 – circunstância que, cabe destacar, não é alegada nem na impugnação nem na peça recurso -, não constitui mácula a suscitar a nulidade do Auto de Infração. A fiscalização, ao se basear nas informações e valores fornecidos pelos dois Bancos, não contestados pela recorrente, demonstrou com clareza a base de cálculo adotada. Quanto à situação fática que ensejou a autuação em nome da contribuinte, ora recorrente, foi a não retenção por parte dos dois Bancos. Se essa autuação devia se dar contra essas instituições financeiras – como defende a recorrente -, ou contra ela própria – como entendeu a fiscalização -, é o cerne deste litígio. Disto cuida no tópico seguinte.

Pelo exposto acima, e porque o Auto de Infração atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém a fundamentação legal correlata, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

SUJEIÇÃO PASSIVA

Referindo-se ao voto vencido do Acórdão nº 203-11.344, Recurso de Ofício nº 134.352, julgado nesta Câmara em 21/09/2006, o ilustre relator entende que na situação em tela o lançamento devia ser efetuado contra a instituição financeira, e não contra o seu cliente. Naquele, a interpretação de que o lançamento seria nulo por erro na identificação do sujeito passivo restou vencida, por maioria. Prevaleceu o entendimento de que o crédito tributário pode ser exigido, sim, do contribuinte, sujeito passivo e originário que é.

Assim como naquele, no qual fui designado relator, e embora as situações não sejam iguais – lá, dentre outras nuances distintas, não houve ação judicial impedindo a instituição financeira de efetuar a retenção -, também aqui interpreto que a constituição do crédito tributário pode se voltar contra a contribuinte originário da CPMF: a recorrente.

Por pertinente, observo que esta Câmara já cuidou de processo mais assemelhado ao presente. Trata-se do Acórdão nº 203-12.353, Recurso Voluntário nº 132.314, julgado em 15/08/2007, no qual a instituição financeira não reteve a CPMF em face de medida judicial impeditiva. Por unanimidade de votos este Colegiado manteve o lançamento em nome da pessoa física.

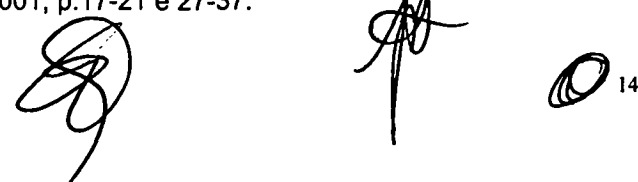
Neste e nos dois julgados acima referenciados, entendo não ter havido erro na identificação do sujeito passivo. Assim concluo conforme os fundamentos expostos adiante.

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

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.



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 pela 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 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

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;

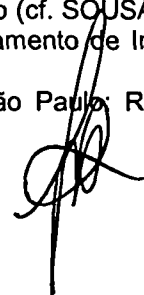
b) por substituição: ocorre quando, em virtude de disposição legal, a obrigação surge, desde logo, contra uma pessoa diferente daquela relacionada diretamente com o fato jurídico tributário.

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).

ZEQUIM, Rodrigo Campos. **Responsabilidade tributária do administrador por dívidas da empresa**, Curitiba, Juruá, 2003, p. 95-109.

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

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



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.

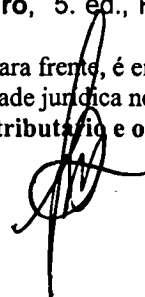
Já o responsável é aquele que, embora sem ter realizado o fato jurídico tributário, ou dele participado diretamente, com tal fato tem algum vínculo. É o que informa o art. 128 do CTN. A necessidade do vínculo prende-se à circunstância de que, regra geral, o ônus econômico do tributo precisa ser repassado 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 do arts. 135 e 137), esse ônus deve ser assumido pelo próprio responsável tributário.

Levando-se em conta os fatos ou operações que ensejam a substituição tributária, esta é dita **para trás** ou **para frente**. Para trás ou regressiva⁸ é a substituição que atinge operações passadas, em que o adquirente substitui o vendedor, como sói acontecer na

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 no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Direito tributário e o novo código civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 151.



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

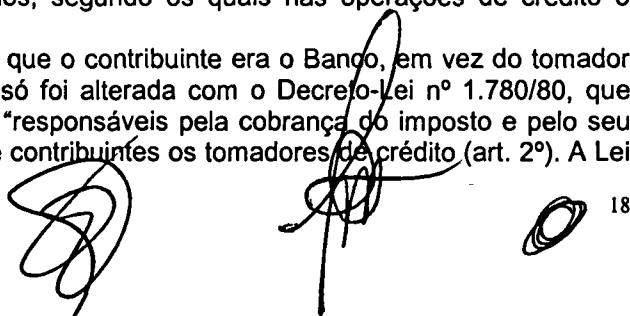
No IR incidente sobre rendimentos auferidos em aplicação financeira da pessoa física, a lei designa a instituição financeira como substituto tributário do contribuinte que auferiu a renda (o contribuinte não poderia ser outro, posto que os arts. 43 e 45 do CTN o definem como o titular da disponibilidade 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 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.

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

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



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

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

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

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

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.

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

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.

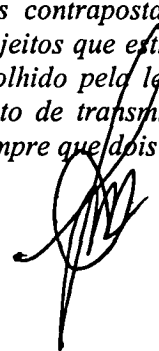
Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

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 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

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 expreso. Neste caso, nenhuma norma estaria sendo acrescida ao ordenamento jurídico por tal lei.

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

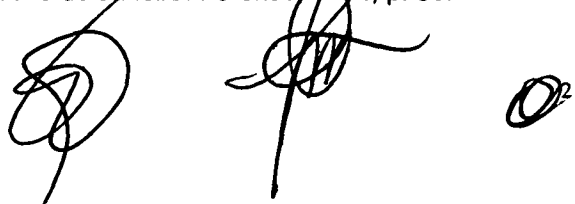
A solidariedade tributária, tanto a de fato quanto a de direito, regra geral não comporta o benefício de ordem. O que a caracteriza é a faculdade que tem o credor de escolher o devedor.¹⁶ É o que estabelece o parágrafo único do art. 124 do CTN.

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.

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.

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



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 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.

¹⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – constituição e código tributário nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Esmafe, 2004, p. 661/662.

ideal é que a lei que estabeleça a substituição tributária disponha inequivocadamente sobre a matéria. Caso não o faça, tenho que a conclusão terá de ser no sentido de que a responsabilidade do contribuinte é supletiva, de maneira que lhe deve ser assegurado o benefício de ordem.

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

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

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

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

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

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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"IRRF. RETENÇÃO EXCLUSIVA. RESPONSABILIDADE.

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.

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.

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

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

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

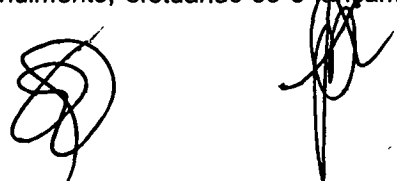
Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso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

IRRF RETIDO E NÃO RECOLHIDO. RESPONSABILIDADE E PENALIDADE.

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

DECISÃO JUDICIAL. NÃO RETENÇÃO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE.

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



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

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

A possibilidade – na verdade, o dever e ao mesmo tempo poder potestativo da administração tributária – de lançamento contra o cliente só existe porque ele permanece integrando o pólo passivo da relação jurídica tributária, subsidiariamente quando não tiver o Banco impedido de proceder à retenção, ou primariamente caso haja impedimento à retenção.

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, porque o Banco esteve impedido de efetuar a retenção em virtude de medida judicial, aqui o lançamento deve ser efetuado tão-somente em nome do seu cliente (o recorrente).

Os art. 44 e 45 da MP nº 2.158-35/2001 em nada alteraram a possibilidade de lançamento diretamente contra o contribuinte, como seu deu na situação dos autos. O art. 45 referido apenas esclarece que, após cessados os efeitos de medida judicial impeditiva de retenção, a instituição financeira deve efetuar reter e recolher o tributo, enquanto o artigo seguinte cuida dos procedimentos visando tal retenção. A afirmação da recorrente, no sentido de que os dois artigos mencionados “derrogam a competência da Receita Federal para efetuar o lançamento”, é desarrazoada. Fosse assim, o tributo não mais poderia ser exigido do



contribuinte, como se ele estivesse excluído do pólo passivo da obrigação tributária e não subsistisse a responsabilidade supletiva ou subsidiária.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração em função de suposto cerceamento do direito de defesa, mantendo o lançamento no período não decaído por não ver equívoco na indicação do sujeito passivo.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2008.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS