

Sujeição passiva, solidariedade, dever de reter e recolher o tributo
Eurico Marcos Diniz de Santi*
Celso Alves Feitosa*

<http://www.fiscosoft.com.br/>

"É impossível lavrar auto de infração, diretamente, contra o contribuinte substituto que não pode realizar o motivo do ato (ilícito tributário)

O direito cria suas próprias realidades."

(Celso Antônio Bandeira de Melo)

1 - Auto de infração exige como pressuposto (motivo do ato administrativo) ato ilícito: Infração decorrente do descumprimento da legislação tributária

O auto de infração é um ato administrativo. O "MOTIVO DO ATO" do auto de infração é a realização de "INFRAÇÃO": sem "INFRAÇÃO" (ILÍCITO) não há "AUTO DE INFRAÇÃO".

Em tributos sujeitos à substituição tributária combinada com o lançamento por homologação - nos quais ao substituto foi atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do tributo os ILÍCITOS possíveis são: erro na interpretação/aplicação da lei, NÃO retenção ou NÃO recolhimento, que são deveres do SUBSTITUTO.

1.1 - No regime jurídico de substituição, a responsabilidade subsidiária do substituto existe para colocar em relevo normativo a responsabilidade preferencial e a sujeição passiva do substituto

O auto de infração, lavrado diretamente contra o substituído (CONTRIBUINTE ORIGINÁRIO, SUBSTITUÍDO), simplesmente, DESTRÓI o regime jurídico da substituição tributária.

Ora, se o substituto tributário, figura na legislação tributária como SUJEITO PASSIVO responsável pela retenção e pelo recolhimento do tributo, mas na lavratura do auto de infração é ignorado e não é punido pelos ilícitos do erro na interpretação/aplicação da lei, da não retenção e do não recolhimento, então, na prática não haveria sanção (auto de infração) contra os substitutos pelo descumprimento desses deveres. Melhor para os substitutos, portanto, seria deixar de reter e recolher a tributo (desobrigando-se por omissão desses deveres) e aguardar que fossem lavrados os autos de infração contra os substituídos.

A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO SUBSTITUÍDO existe para colocar em relevo normativo a RESPONSABILIDADE PREFERENCIAL DO SUBSTITUTO: portanto, DESQUALIFICAR A RESPONSABILIDADE PREFERENCIAL DO SUBSTITUTO como mera "obrigação acessória" implica desqualificar e destruir juridicamente o regime da substituição tributária.

1.2 - Objeto da confusão: Quatro relações jurídicas e a ordem lógica da exigência de cada relação jurídica

Há QUATRO relações jurídicas relevantes na lógica da substituição tributária: (RJIA) o dever jurídico do SUBSTITUTO em face do sujeito ativo de interpretar/aplicar a legislação tributária, (RJRT) o dever jurídico do SUBSTITUTO em face da União de reter o valor devido a título de

tributo do correntista, (RJRC) o dever jurídico do SUBSTITUTO em face do sujeito ativo de recolher o crédito tributário e (RJDM) a relação jurídica material do crédito tributário entre o SUBSTITUÍDO e sujeito ativo. Ou seja:

RJIA - RELAÇÃO JURÍDICA DE INTERPRETAR/APLICAR: o banco é SUJEITO PASSIVO responsável jurídico pelo ato de interpretação e aplicação da legislação tributária;

RJRT - RELAÇÃO JURÍDICA DO DEVER DE RETER: o substituto é SUJEITO PASSIVO responsável jurídico pela retenção do valor que entende devido pelo correntista a título de tributo;

RJRC - RELAÇÃO JURÍDICA DO DEVER DE RECOLHER: o substituído é SUJEITO PASSIVO responsável por recolher o crédito tributário para o sujeito ativo;

RJDM - RELAÇÃO JURÍDICA DE DIREITO MATERIAL: há relação jurídica de direito material entre o sujeito ativo e o substituído.

Cronologicamente: primeiro, o substituto interpreta/aplica a legislação tributária identificando se houve o fato gerador e, se for o caso, qual o valor do tributo devido pelo substituído; segundo, o substituto retém esse valor do substituído; terceiro, o substituto realiza o recolhimento desse crédito em favor do sujeito ativo.

1.3 - Dever de reter e recolher o tributo sem substituição tributária

No regime jurídico convencional, sem substituição tributária, o mesmo SUJEITO PASSIVO é obrigado a interpretar/aplicar a legislação tributária (RJIA), tem o dever de recolher o tributo devido (RJRC) e, ao mesmo tempo, figura na relação jurídica de direito material (RJDM).

SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
RJIA - contribuinte é obrigado a interpretar e aplicar a lei
RJRT – NÃO EXISTE DEVER DE RETER O TRIBUTO
RJRC – contribuinte é obrigado a recolher o tributo devido
RJDM – contribuinte figura na relação jurídica de direito material

1.4 - Dever de reter e recolher o tributo com substituição tributária

Diversamente, no regime jurídico da substituição tributária, cria-se a dualidade SUBSTITUTO/SUBSTITUÍDO, deixando o dever de interpretar/aplicar (RJIA), o dever de reter (RJRT) e o dever de recolher (RJRC) para o SUBSTITUTO e a relação jurídica de direito material (RJDM) continua com o SUBSTITUÍDO.

COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	
SUBSTITUTO (sujeito passivo)	SUBSTITUÍDO (sujeito passivo)
RJIA – dever de interpretar e aplicar	-
RJRT – dever de reter	-
RJRC – dever de recolher	-
-	RJDM – relação de direito material

2 - Superando a confusão e dois argumentos inconsistentes: (I) os deveres de interpretar/aplicar, recolher e reter são "meras obrigações acessórias" (ii) o regime de tributação do substituto é o do substituído

Conforme exposto, o regime da substituição tributária separa juridicamente os deveres de interpretar/aplicar (RJIA) e recolher (RJRC) da relação jurídica de direito material (RJDM), criando, ainda, o dever de reter (RJRT) para o substituto.

Não se confunde com o regime da SOLIDARIEDADE, em que não há relação de ordem entre as obrigações e que segue a lógica do regime SEM SUBSTITUIÇÃO. Na SOLIDARIEDADE, dois ou mais contribuintes ficam sujeitos aos mesmos deveres de interpretar/aplicar (RJIA), recolher o tributo (RJRC) e figurar na relação jurídica de direito material (RJDM), SIMULTANEAMENTE.

Na substituição, há preferencialidade e relação de ordem entre as obrigações porque a lógica da substituição tributária elege e dá preferência ao SUBSTITUTO para interpretar/aplicar (RJIA), reter (RJRT) e recolher o tributo (RJRC).

Portanto, é inconsistente a afirmação de que interpretar/aplicar, reter e recolher o tributo são "meras obrigações acessórias". O fato de tais relações não se configurarem como relações de direito material não as torna menos importantes: sem tais obrigações dissociadas da figura do contribuinte não é possível juridicamente o regime da substituição. Além disso, o fato de o substituto seguir o regime do substituído apenas informa ao substituto que regras deve seguir ao interpretar/aplicar, reter e recolher o tributo devido.

3 - Estudo de caso

Trata-se de AUTO DE INFRAÇÃO, lavrado em face da Empresa K. que é, DIRETAMENTE, acusada de DEIXAR DE PAGAR CPMF na forma devida pela lei.

Na Delegacia da Receita Federal de Julgamento após relato e discussão desse AUTO DE INFRAÇÃO, os membros da Turma de Julgamento acordaram, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, declarar a NULIDADE do auto de infração POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, extinguindo o crédito tributário da CPMF.

No recurso de ofício, dirigido à Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (atual CARF), o Relator julgou correto o posicionamento da DRJ e VOTOU no sentido de declarar a NULIDADE do auto de infração POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Contudo, o RELATOR FOI VENCIDO e, por maioria de votos, foi dado provimento ao recurso de ofício para reestabelecer o crédito tributário da CPMF. No voto do relator designado, o Conselheiro entendeu que na CPMF há a possibilidade de se lavrar AUTO DE INFRAÇÃO tanto contra o responsável pela retenção (BANCO, SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO) quanto, DIRETAMENTE, contra o seu cliente (CONTRIBUINTE ORIGINÁRIO, SUBSTITUÍDO), dando provimento ao Recurso de Ofício para reestabelecer o crédito tributário, determinando o retorno dos autos para apreciação do mérito na DRJ.

3.1 - Na CPMF é impossível juridicamente lavrar auto de infração, diretamente, contra o contribuinte correntista

É da lógica da substituição tributária "esvaziar" os deveres do contribuinte, deixando este apenas na relação jurídica de direito material, que depende da ação do substituto que interpreta e aplica a legislação tributária, conforme demonstra o quadro abaixo:

COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	
SUBSTITUTO (sujeito passivo)	SUBSTITUÍDO (sujeito passivo)
RJIA – dever de interpretar e aplicar	-
RJRT – dever de reter	-
RJRC – dever de recolher	-
-	RJDM – relação de direito material

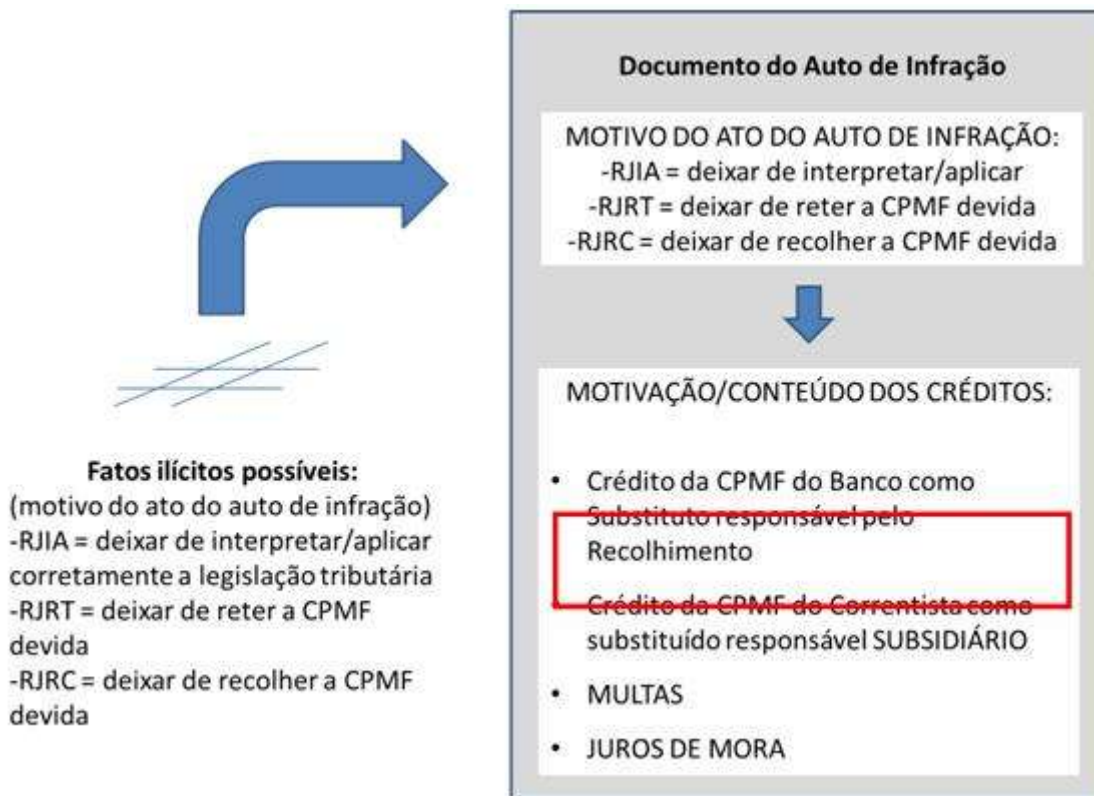
Na substituição, o SUBSTITUÍDO figura tão apenas na SITUAÇÃO DE OBRIGADO na relação jurídica de direito material (RJDM), restando ao SUBSTITUTO OS DEVERES DE SUJEITO PASSIVO perante o Fisco para interpretar/aplicar, reter e recolher o tributo devido.

Portanto, só o SUBSTITUTO pode realizar ILÍCITO que justifique o motivo do ato (FATO ILÍCITO) do auto de infração. É impossível lavrar auto de infração contra o correntista, pois o substituído não tem como realizar ato ilícito, posto que todos os deveres de SUJEITO PASSIVO são atribuídos pela legislação tributária à instituição financeira (Banco) em razão da própria logística e preferência do regime de substituição tributária.

3.2 - Infrações (motivo do ato) possíveis para justificar a lavratura de auto de infração: (I) não interpretar/aplicar corretamente a lei, (ii) não reter ou (iii) não recolher a CPMF

Se só a instituição financeira pode realizar fatos ilícitos, tão-apesas contra o Banco pode o auditor lavrar o auto de infração. Isso não impede, conforme quadro abaixo, que no veículo da autuação

seja exigido também o crédito da relação jurídica de direito material (RJDM) do contribuinte substituído:



Há, portanto, na CPMF a possibilidade jurídica de dois SUJEITOS PASSIVOS: (i) o SUBSTITUTO, responsável por interpretar/aplicar, reter e recolher o tributo (banco) e (ii) o SUBSTITUÍDO, responsável subsidiário (correntista). Como mostra o quadro acima, o crédito da CPMF pode ser exigido de ambos. O que não é possível é lavrar auto de infração, diretamente, contra o correntista, sem dirigi-lo preferencialmente ao Banco pelo ato ilícito.

3.3 - Legislação aplicável: O Código Tributário Nacional, A Lei da CPMF e o ato declaratório da Receita Federal do Brasil

A epígrafe do Prof. Celso Antônio Bandeira de Melo, "O direito cria suas próprias realidades", traz a solução da controvérsia desse litígio tributário: é o direito quem DEFINE e CRIA as posições de SUJEITO PASSIVO, responsabilidade PREFERENCIAL e SUBSIDIÁRIA do crédito tributário.

A instituição financeira é SUJEITO PASSIVO da obrigação de interpretar/aplicar a legislação tributária da CPMF, em face do regime jurídico do "lançamento por homologação", criado caput pelo [art. 150 do Código Tributário Nacional](#):

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Portanto, a instituição financeira figura na qualidade de SUJEITO PASSIVO SUBSTITUTO e RESPONSÁVEL PREFERENCIAL por RETER E RECOLHER a CPMF, em razão da figura da

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, criada com fundamento no [art. 128 do Código Tributário Nacional](#):

"CAPÍTULO V

Responsabilidade Tributária

SEÇÃO I

Disposição Geral

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, 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 atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

O Banco é SUJEITO PASSIVO da CPMF, na posição de SUBSTITUTO e RESPONSÁVEL PREFERENCIAL por RETER E RECOLHER o tributo, em razão do disposto no [Art. 5º da Lei nº 9.311/96](#):

"Art. 5º É atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento da contribuição:

I - às instituições que efetuarem os lançamentos, as liquidações ou os pagamentos de que tratam os incisos I, II e III do art. 2º ;

II - às instituições que intermediarem as operações a que se refere o inciso V do art. 2º ;

III - àqueles que intermediarem operações a que se refere o inciso VI do art. 2º .

§ 1º A instituição financeira reservará, no saldo das contas referidas no inciso I do art. 2º , valor correspondente à aplicação da alíquota de que trata o art. 7º sobre o saldo daquelas contas, exclusivamente para os efeitos de retiradas ou saques, em operações sujeitas à contribuição, durante o período de sua incidência.

§ 2º Alternativamente ao disposto no parágrafo anterior, a instituição financeira poderá assumir a responsabilidade pelo pagamento da contribuição na hipótese de eventual insuficiência de recursos nas contas."

É o INCISO III do [Ato Declaratório da SRF nº 33/2000](#) que determina que no caso de descumprimento dos deveres de interpretar/aplicar a lei, reter e recolher a CPMF, o auto de infração deve ser lavrado contra a INSTITUIÇÃO FINANCEIRA.

"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 artigos 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 artigo 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 artigo 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 artigo 5º da Lei nº 9.311, de 1996."

Foi a existência desse Ato Declaratório um dos principais fundamentos da decisão da DRJ, que entendeu ter havido ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, sendo nulo o lançamento efetuado. Também, foi a [Lei nº 9.311/96](#), instituidora da CPMF, que no parágrafo 3º do art. 5º, com fundamento no [art. 128 do CTN](#), determinou que o correntista é responsável SUBSIDIÁRIO pelo crédito tributário, ficando sujeito ao cumprimento total ou parcial do crédito tributário da CPMF EM CARÁTER SUPLETIVO:

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

A legalidade, em todos os seus níveis de posituação - [CTN](#) (Lei Complementar), Lei da CPMF (Lei Ordinária), Ato Declaratório e decisão da DRJ (interpretação concreta da legislação abstrata) - determina: o SUJEITO PASSIVO do auto de infração por descumprimento da legislação da CPMF deve ser a INSTITUIÇÃO FINANCEIRA.

4 - Sete conclusões institucionais aplicáveis ao estudo de caso

C1. A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO CORRENTISTA existe para colocar em relevo normativo a RESPONSABILIDADE PREFERENCIAL DO BANCO: portanto, DESQUALIFICAR A RESPONSABILIDADE PREFERENCIAL DO BANCO como mera "obrigação acessória" implica desqualificar e destruir juridicamente o regime da substituição tributária da CPMF.

C2. Há QUATRO relações jurídicas relevantes na lógica da substituição tributária da CPMF relativas a esse caso concreto: (RJIA) o dever jurídico do banco em face da União de interpretar/aplicar a legislação da CPMF, (RJRT) o dever jurídico do banco em face da União de reter o valor devido a título de CPMF do correntista, (RJRC) o dever jurídico do banco em face da União de recolher o crédito tributário da CPMF e (RJDM) a relação jurídica material do crédito tributário entre o correntista e a União.

C3. Na substituição, o SUBSTITUÍDO figura tão apenas na SITUAÇÃO DE OBRIGADO na relação jurídica de direito material (RJDM), restando ao SUBSTITUTO OS DEVERES DE SUJEITO PASSIVO perante o Fisco para interpretar/aplicar a lei, reter e recolher o tributo devido. Só o SUBSTITUTO pode realizar ILÍCITO que justifique o motivo do ato (FATO ILÍCITO) do auto de infração.

C4. É impossível lavrar auto de infração contra o correntista, pois o substituído não tem como realizar ato ilícito, posto que todos os deveres de SUJEITO PASSIVO são atribuídos pela legislação tributária à instituição financeira (Banco) em razão da própria logística e preferência do regime de substituição tributária.

C5. Há na CPMF a possibilidade jurídica de dois SUJEITOS PASSIVOS: (i) o SUBSTITUTO, responsável por interpretar/aplicar a lei, reter e recolher o tributo (banco) e (ii) o SUBSTITUÍDO, responsável subsidiário (correntista). O crédito da CPMF pode ser exigido de ambos: o que não é possível é lavrar auto de infração, diretamente, contra o correntista, sem dirigi-lo preferencialmente ao Banco pelo ato ilícito.

C6. É inconsistente a afirmação de que interpretar/aplicar a lei, reter e recolher o tributo são "meras obrigações acessórias". O fato de tais relações não se configurarem como relações de direito material não as torna menos importantes: sem tais obrigações dissociadas da figura do contribuinte não é possível juridicamente o regime da substituição. Além disso, o fato de o substituto seguir o regime do substituído apenas informa ao substituto (banco) que regras deve seguir ao interpretar/aplicar, reter e recolher o tributo devido a título de CPMF.

C7. A epígrafe do Prof. Celso Antônio Bandeira de Melo, "O direito cria suas próprias realidades", traz a solução da controvérsia desse litígio tributário: é o direito quem DEFINE e CRIA as posições de SUJEITO PASSIVO, responsabilidade PREFERENCIAL e SUBSIDIÁRIA do crédito tributário. A legalidade, em todos os seus níveis de posituação - CTN (Lei Complementar), Lei da CPMF (Lei Ordinária), Ato Declaratório e decisão da DRJ-RJ (interpretação concreta da legislação abstrata) - determina: o SUJEITO PASSIVO do auto de infração por descumprimento da legislação da CPMF deve ser a INSTITUIÇÃO FINANCEIRA.

Eurico Marcos Diniz de Santi*

Celso Alves Feitosa*