

**Universidade Anhanguera-Uniderp**  
**Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes**

**RETENÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS NA FONTE PELAS ENTIDADES DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL, NOS PAGAMENTOS EFETUADOS A  
PESSOAS JURÍDICAS PELO FORNECIMENTO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE  
SERVIÇOS (ARTIGO 34 DA LEI Nº 10.833, DE 29/12/2003):  
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA OU ADMINISTRATIVA?**

**ANDREA BUGANO PASSANEZI**

**SÃO PAULO/SP**  
**2010**

**ANDREA BUGANO PASSANEZI**

**RETENÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS NA FONTE PELAS ENTIDADES DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL, NOS PAGAMENTOS EFETUADOS A  
PESSOAS JURÍDICAS PELO FORNECIMENTO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE  
SERVIÇOS (ARTIGO 34 DA LEI Nº 10.833, DE 29/12/2003): RESPONSABILIDADE  
TRIBUTÁRIA OU ADMINISTRATIVA?**

**Monografia apresentada ao Curso de Pós-  
Graduação *lato sensu* Televirtual em Direito  
Tributário, na modalidade Formação para o  
Mercado de Trabalho, como requisito parcial  
à obtenção do grau de especialista em  
Direito Tributário.**

**Universidade Anhanguera - UNIDERP  
Rede de Ensino Luiz Flávio Gome**

**Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Ana Lúcia Parodi**

**São Paulo/SP  
2010**

## **TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que isento completamente a Universidade Anhanguera-Uniderp, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes, e os professores indicados para compor o ato de defesa presencial de toda e qualquer responsabilidade pelo conteúdo e idéias expressas na presente monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado.

São Paulo, 06 de outubro de 2010

Andrea Bugano Passanezi

**À Julie a Márcio José, presentes de Deus na minha vida.**

## O LOBO E O CORDEIRO

(La Fontaine)

Na límpida corrente de um ribeiro  
 Mata a sede um cordeiro.  
 Chega um lobo em jejum que a fome atíça,  
 A farejar carniça.

“Ousas turvar-me as águas, malcriado?”  
 (Uiva o lobo irritado).

**(Cordeiro)** “Rogo, senhor, a Vossa Majestade,  
 E com tôda a humildade,  
 Que não se zangue com seu pobre servo;  
 Pois, respeitoso, observo  
 Que embaixo e no declive estou bebendo,  
 E a água vem descendo”

“Turvas (retruca o bárbaro animal):  
 Demais, falaste mal,  
 Há seis meses, de mim”.

**(Cordeiro)** “Não é verdade;  
 Conto só três de idade;  
 Não tinha inda nascido”.

**(Lobo)** “Pois então  
 Falou um teu irmão”.

**(Cordeiro)** “Não o tenho”.

**(Lobo)** “Foi um dos teus parentes,  
 Que me têm entre dentes;  
 E eu vingo-me de vós – cães e pastores,  
 Que sois faladores”.

Disse, e sobre o cordeiro se despenha  
 E o conduz para a brenha,  
 Onde o come do mato no recesso,  
 Sem forma de processo.

Qual a razão do mais predomina  
 Esta fábula ensina.

## RESUMO

**RETENÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS NA FONTE PELAS ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL, NOS PAGAMENTOS EFETUADOS A PESSOAS JURÍDICAS PELO FORNECIMENTO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ARTIGO 34 DA LEI Nº 10.833, DE 29/12/2003): RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA OU ADMINISTRATIVA?** O objetivo geral do trabalho foi analisar o regime jurídico da obrigação de retenção na fonte e recolhimento dos tributos federais aos cofres públicos, estabelecida pelo artigo 34 da Lei nº 10.833/2003, às entidades da Administração Pública Federal, nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços. Partindo da hipótese de que tal mister alinha-se à definição de obrigação acessória (§ 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional), busquei analisar a responsabilidade tributária, com vistas a destacar a substituição tributária, qualificação jurídica do sujeito passivo, na retenção de tributos na fonte, fixada pela doutrina e jurisprudência nacionais majoritárias, bem assim diante das diversas concepções doutrinárias e jurisprudenciais encontradas sobre o tema, comparar as sistemáticas da substituição tributária e da retenção de tributos na fonte. Após o estudo realizado, concluí que o artigo 34 da Lei nº 10.833/2003 opera como norma de responsabilidade administrativa e não de substituição tributária, e que as Entidades ali especificadas atuam, apenas, como agente de arrecadação de tributos.

**Palavras-chave:** Lei nº 10.833/2003. Retenção de tributos na fonte. Entidades da Administração Pública Federal. Obrigação Tributária. Arrecadação de tributos.

## ABSTRACT

**TRIBUTARY REPLACEMENT TO THE FEDERAL PUBLIC ADMINISTRATION ENTITIES ON THE PAYMENTS PERFORMED TO LEGAL ENTITIES FOR THE SUPPLY OF GOODS OR SERVICE RENDERING (ARTICLE 34 OF LAW 10.833/03): TRIBUTARY OBLIGATION OR ADMINISTRATIVE RESPONSIBILITY?** The general goal of the project has been the analysis of the laws regarding the obligation of collection and withholdings at source of the following taxes by the public treasury (withholding and withdrawal of public funds), attributed by article 34 of Law 10.833/03, from december 29th 2003, to the Federal Public Administration entities, on the payments performed to legal entities for the supply of goods or service rendering. Assuming that such a task is balanced with the definition of accessory obligation, the idea was to analyze the responsibility institution, aiming at emphasizing the tributary replacement tax, judicial qualification of the passive subject, on the withholdings at source, set by the doctrine and the majority national jurisprudence, facing several doctrine and jurisprudence conceptions found on the theme; compare the tributary replacement and the withholdings systematic. It has been determined that article 34 from the Law 10.833/03 operates as a norm of administrative responsibility standard and not as a tributary replacement, in such way that the entities specified thereon act merely as a tax collection agent.

**Key words:** Law 10.833/03. Tributary replacement. Federal Public Administration entities. Tributary obligation. Tax collection agent.

**SUMÁRIO**

<b>INTRODUÇÃO</b>	10
<b>CAPÍTULO 1</b> Obrigação Tributária	12
<b>CAPÍTULO 2</b> Responsabilidade Tributária	16
<b>CAPÍTULO 3</b> Substituição Tributária	19
<b>CAPÍTULO 4</b> Retenção na Fonte	22
<b>CAPÍTULO 5</b> Distinção entre os mecanismos da substituição tributária e da retenção de tributos na fonte	28
<b>CAPÍTULO 6</b> Artigo 34 da Lei nº 10.833/2003	32
<b>CONCLUSÃO</b>	37
<b>REFERÊNCIAS</b>	41

## INTRODUÇÃO

A garantia da arrecadação de tributos tem sido preocupação cada vez mais constante da Fazenda Pública. Nesse diapasão, buscando reduzir o custo da fiscalização e assegurar o pagamento dos tributos considerados devidos, evitando a sonegação fiscal, o legislador pátrio instituiu o mecanismo de retenção na fonte.

Usualmente qualificado como forma de substituição tributária e atribuindo o dever de retenção de tributos a sujeitos que seriam meros agentes arrecadadores, propus-me, no presente trabalho, a analisar o regime jurídico da obrigação de retenção na fonte e recolhimento dos tributos federais, imputada pelo artigo 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, às entidades da Administração Pública Federal, nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços.

Para tanto, abordo, no Capítulo 1, a obrigação tributária como base da relação jurídica tributária. Analiso, ainda, em rápidas linhas, a sujeição passiva tributária principal e acessória.

No Capítulo 2 estudo a responsabilidade tributária, focalizando o instituto da substituição tributária, qualificação jurídica do sujeito passivo na retenção de tributos na fonte, fixada pela doutrina nacional majoritária, tema desenvolvido, a seguir, no Capítulo 3.

O Capítulo 4 irá explicitar a tributação pela técnica de retenção na fonte.

No Capítulo 5, distingo os institutos da substituição tributária e da retenção na fonte.

O Capítulo 6 traz a análise do regime jurídico da retenção dos tributos federais na fonte, incidentes sobre os pagamentos efetuados pelas entidades da Administração Pública Federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, imposta pelo artigo 34 da Lei nº 10.833/2003.

Encerro o presente estudo com as considerações finais, nas quais são apresentados pontos conclusivos, abordando a seguinte indagação: o art. 34 da Lei nº 10.833/2003 opera como norma de responsabilidade tributária ou administrativa?

Muito embora longe de esgotar o tema, por demais abrangente, busco, no estudo realizado, refletir sobre os limites da incessante busca pelo aumento da

arrecadação de tributos, com menor esforço, desta vez, sob a ótica da Administração Pública, área de minha atuação profissional.

## 1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária, como ocorre no direito das obrigações em geral, traduz-se em um vínculo que une o direito de crédito do sujeito ativo (que pode referir-se a uma ação ou omissão), ao dever do sujeito passivo.

O essencial, para o nascimento do vínculo jurídico tributário, é a precedência de lei (art. 150, I, da Constituição Federal, e 97 do Código Tributário Nacional). Cabe ao legislador eleger as situações aptas a suportar a imposição fiscal.

Ao cuidar da temática, o Código Tributário Nacional adota a terminologia clássica<sup>1</sup>, classificando a obrigação tributária, em seu artigo 113, em principal ou acessória:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge a ocorrência do fato gerador, tem por objeto pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Fato gerador da obrigação tributária principal é descrito pelo artigo 114 do Código Tributário Nacional como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Fato gerador da obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (art. 115).

---

<sup>1</sup> Como pontua Sacha Calmon Navarro Coêlho: “O Código adota a terminologia clássica e fala em obrigação, adjetivando-a de tributária, para dividi-la em principal e acessória.” (**Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 696)

Designa-se por fato gerador – expressão que utilizarei ante sua adoção pelo legislador pátrio – a situação abstrata, previamente descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida, faz nascer tanto a obrigação tributária principal, como a obrigação acessória.

Infere-se, daí, que obrigação tributária é o vínculo jurídico existente entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, decorrente da lei, que consiste, no caso da obrigação tributária principal, em uma obrigação de dar – cujo objeto é o ato de pagar (tributo ou penalidade pecuniária), ou, em se tratando de obrigação acessória, de fazer ou não fazer, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, nos termos do artigo 113 do Código Tributário Nacional, sob pena de sanção.

Vislumbro, mais, que enquanto a obrigação principal é, de fato, uma obrigação tributária, a obrigação acessória é eminentemente administrativa, no sentido que lhe dá Paulo de Barros Carvalho, de que seriam “deveres fixados pela lei, de modo a assegurar a arrecadação”<sup>2</sup>. Com efeito, só em não sendo cumprida, a obrigação acessória traduz-se em penalidade, convertendo-se em obrigação tributária principal (art. 113, § 3º, do Código Tributário Nacional).

Após distinguir a obrigação tributária em principal ou acessória, o Código Tributário Nacional estabelece nos artigos 121 e 122 os sujeitos passivos de cada uma delas. O sujeito passivo da obrigação tributária principal, posto no *caput* como “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, abrange duas espécies: o contribuinte e o responsável (art. 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional):

Art. 121.

(...)

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Por seu turno, sujeito passivo da obrigação acessória é “a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto” (art. 122 do Código Tributário Nacional).

Com isso, sujeito passivo da obrigação tributária principal é aquele obrigado ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, podendo ser

---

<sup>2</sup> CARVALHO *apud* IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A Retenção na Fonte como Obrigação Instrumental**. Niterói, RJ: Impetus, 2008, p. 51.

contribuinte, quando tenha relação, pessoal e direta, com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e responsável, quando, mesmo sem ser contribuinte, esteja obrigado a tal pagamento por força de lei. Por sujeito passivo da obrigação tributária acessória tem-se, segundo o art. 122, combinado com o § 2º do art. 113, ambos do Código Tributário Nacional, aquele que cumpre obrigações decorrentes da legislação tributária, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, consubstanciadas em prestações positivas ou negativas, que constituam o seu objeto.

De se destacar, outrossim, o magistério de Rubens Gomes de Sousa que propagou em toda a doutrina pátria as hipóteses de responsabilidade direta e indireta:

o tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o fato, ato ou negócio que dá origem à tributação. Por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado (...). Entretanto pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se a sujeição passiva indireta. A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: transferência e substituição.<sup>3</sup>

#### Segundo o mesmo autor, a transferência

ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto).<sup>4</sup>

Comporta três hipóteses: solidariedade (em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação); sucessão (a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original, por morte do primeiro devedor ou por venda do imóvel ou estabelecimento tributado) e responsabilidade (hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto).<sup>5</sup>

#### A substituição ocorre

quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, o fato ou negócio tributado. Nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária. Ed. Póstuma.** São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92-93.

<sup>4</sup> Opus citatum, opere citato.

<sup>5</sup> Opus citatum, opere citato.

<sup>6</sup> Opus citatum, opere citato.

Como exemplo típico de substituição indica a retenção do imposto de renda na fonte.

No contexto dos lineamentos do tema, o E. Ministro Carlos Velloso sintetiza no voto-vista proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 194382, a clássica lição de Rubens Gomes de Sousa, a merecer transcrição:

O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (CTN, 121, caput). Essa pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária é o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (CTN, art. 121, par. único), ou é o responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (CTN, art. 121, par. único, II).

Tem-se, então, que o sujeito passivo direto é o contribuinte, e o indireto é o responsável.

A sujeição indireta, segundo a doutrina de Rubens Gomes de Sousa, apresenta duas modalidades: a substituição e a transferência. Esta, por sua vez, desdobra-se nas hipóteses de solidariedade, sucessão e responsabilidade.

Presentes as normas do CTN, interpretando-se o artigo 121 em combinação com as normas do artigo 128, ambos do CTN, pode-se afirmar que o substituto é espécie de responsável. O substituto é a pessoa que, por expressa disposição de lei, é posto no lugar do contribuinte, tornando-se então, sujeito que é posto, pela lei, no lugar do contribuinte, deve estar, entretanto, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128).<sup>7</sup>

Ressalte-se que a construção doutrinária acerca da sujeição passiva tributária adotada e positivada em nosso sistema jurídico expressa a posição de Rubens Gomes de Sousa, bipartindo os sujeitos passivos da obrigação tributária principal em contribuinte, correspondente ao chamado sujeito passivo direto, e responsável, ao sujeito passivo indireto.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> STF, Plenário, Rel. Ministro Maurício Corrêa, j. 25/04/2001, v.m., DJ 25/04/2003. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=233898>. Acesso em 12/09/2010.

<sup>8</sup> Renato Lopes Becho, citando Héctor Villegas, sintetiza cinco correntes: “A primeira, que Villegas aponta como majoritária, exposta no esquema: contribuintes e responsáveis, subdividindo-se esses em diversas espécies, é a posição de Pugliese, Fonrouge, Zavala, Ataliba, Saccone, Gustavo Ingrosso, De La Garza, e outros. A segunda, capitaneada por Giannini, só considera sujeito passivo o contribuinte. Para Blanco Ramos, Cardoso da Costa, Pérez de Ayala e outros, os responsáveis não seriam sujeitos passivos, modalidade reservada para contribuintes e substitutos. Constituem a terceira corrente. Para Berliri e Cléber Giardino, expoentes da quarta corrente, sujeitos passivos são aqueles que pagam o tributo, excluindo-se aqueles que estão apenas obrigados ‘a ressarcir àquele que pagou por ele’. Como quinta corrente, Villegas coloca todos os outros expoentes juristas, cujas idéias são de difícil enquadramento em cada uma das categorias acima descritas. Seriam eles: Hensel, Tesoro, Bompani, Giavanni Ingrosso, Dino Jarach e Manoel Andreozzi. Em nosso País, a primeira corrente é a mais difundida, tendo atraído Rubens Gomes de Sousa e Alfredo Augusto Becker, e refletiu-se no direito positivo.” (**Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 81-83)

## 2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA<sup>9</sup>

Nas balizas do artigo 121 do Código Tributário Nacional, a figura do responsável aparece dentre os fenômenos ocorrentes ao sujeito passivo da obrigação tributária principal.

Completando a distinção entre contribuinte e responsável ali estabelecida, dita o Código Tributário Nacional no artigo 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.

Após explicitar a configuração do responsável, elenca, nos artigos 129 a 138, as hipóteses de responsabilidade: responsabilidade dos sucessores, de terceiros e por infrações.

O art. 128 do Código Tributário Nacional contém uma cláusula geral de responsabilidade, atribuindo a terceiro, vinculado ao fato gerador – não uma vinculação pessoal e direta, pois em assim sendo, segundo Hugo de Brito Machado, “configurada está a condição de contribuinte”<sup>10</sup> – em caráter supletivo ou não, a responsabilidade pelo crédito tributário.

A partir do texto legal, Ives Gandra da Silva Martins define, com propriedade, o que seja responsabilidade tributária:

Responsabilidade tributária é a sujeição passiva à obrigação tributária, por força de lei imposta à pessoa física ou jurídica que, sem revestir a condição de contribuinte, tenha vinculação direta a seu fato gerador, seja por

---

<sup>9</sup> Em virtude do objeto desta pesquisa não ser a responsabilidade tributária propriamente dita, mas a natureza jurídica da obrigação de retenção de tributos e contribuições na fonte pelas entidades da Administração Pública Federal, não vou adentrar em suas espécies. Limitar-me-ei, tão somente, a uma rápida análise sobre o tema, com o intuito de destacar o instituto da substituição tributária, qualificação jurídica do sujeito passivo, na retenção de tributos na fonte, fixada pela doutrina e jurisprudência nacionais majoritárias.

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 151.

substituição excludente daquele, seja por atribuição supletiva do cumprimento da respectiva obrigação, total ou parcialmente.<sup>11</sup>

Observa, o autor, que a vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação é o único condão permissivo à criação, por força de lei, de responsabilidade tributária originária ou supletiva. No primeiro caso, estando o substituto tributário, ou seja, aquele que exclui o contribuinte, em lugar dele ficando, e no segundo, com acúmulo funcional de atribuições, como ocorre na solidariedade, entre o contribuinte e o responsável, ou com transferência parcial e permanência da mesma para ambos os sujeitos pelo Código elencado<sup>12</sup>.

Anoto que a sistematização do Código Tributário Nacional distingue, apenas, o contribuinte e o responsável. No entanto, a doutrina e a jurisprudência prevalentes no Brasil identificam duas categorias de responsabilidade tributária: por transferência e por substituição.

Na responsabilidade por transferência, a obrigação tributária transfere-se do contribuinte para o responsável, em razão de um fato, previsto em lei, posterior à ocorrência do fato gerador.

Diferentemente, na substituição, a lei estabelece, desde a ocorrência do fato gerador, que a responsabilidade pelo crédito tributário será do substituto. Nesta, o substituído, em momento algum, assume a obrigação.

Hugo de Brito Machado diferenciou responsabilidade por transferência e por substituição nos seguintes termos:

Diz-se que há transferência quando existe legalmente o sujeito passivo direto (contribuinte) e mesmo assim o legislador, sem ignorá-lo, atribui a outrem o dever de pagar o tributo, tendo em vista eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária. Diz-se que há substituição quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela diretamente relacionado, embora o fato seja indicador de capacidade contributiva de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, por suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo, são geralmente denominados de contribuintes de fato.<sup>13</sup>

Quanto a esse aspecto, Sacha Calmon Navarro Coêlho destaca que o responsável tributário o é por transferência do dever de pagar o tributo antes

---

<sup>11</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Responsabilidade Tributária**. Caderno de Pesquisas Tributárias: Centro de Estudos de Extensão Universitária, São Paulo, v. 5, p. 11-42, 1990, p. 16.

<sup>12</sup> Op. Cit., p.14-15.

<sup>13</sup> Op. Cit., p. 142-143.

atribuído ao contribuinte, o qual, por motivos diversos, não pode ou não deve satisfazer a prestação, ou por substituição da pessoa que deveria ser naturalmente o contribuinte, precisamente porque realizou o fato gerador, por multivários motivos previstos em lei:

Nos casos de responsabilidade tributária por transferência, existe uma cláusula jurídica que imputa ao responsável o dever de pagar o tributo em lugar do contribuinte. O que se transfere é o dever jurídico, que migra total ou parcialmente do contribuinte para o responsável. Diferentemente, nos casos de substituição tributária, a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser contribuinte. A lei imputa diretamente o dever de pagar o tributo ao responsável tributário. O que se substitui, portanto, é a pessoa que, tendo praticado o fato gerador, deveria ser o sujeito passivo. Não menos do que por isso, o substituto deve estar em relação com o substituído, para que possa forrar-se do ônus acarretado pelo fato de ser responsável pelo pagamento de um tributo (artigo 128 do CTN) cujo fato gerador não realizou. Rigorosamente, ele devedor de tributo por fato de terceiro. Não poderá, pois, sofrer ônus econômico; basta-lhe o dever jurídico.<sup>14</sup>

Tenho, então, que a diferença entre a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição reside no momento em que um terceiro ingressaria no pólo passivo da obrigação tributária. Naquela, posteriormente, e nesta, desde a ocorrência do fato gerador.

Tal noção é essencial para compreensão do regime jurídico da substituição tributária, temática que adentrarei agora.

---

<sup>14</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Reflexões sobre a hipótese de incidência dos tributos – substitutos e responsáveis tributários no direito brasileiro**. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT, São Paulo, nº 08, p. 111-26, maio de 1996, p. 122-124.

### 3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Majoritariamente, a doutrina pátria identifica a substituição tributária como modalidade de sujeição passiva por responsabilidade.

Adotando esse entendimento, explica Alfredo Augusto Becker que a fenomenologia do substituto legal tributário consiste, em síntese, no seguinte:

Existe substituto legal tributário, toda a vez em que o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital, a hipótese de incidência é fato signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário.<sup>15</sup>

Ao analisar o disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional, Zelmo Denari consigna que

a lei ordinária pode atribuir responsabilidade tributária, acrescentar à relação jurídica preexistente um *tertius* que experimenta a eficácia reflexa da obrigação tributária, em caráter solidário, ou dar um passo adiante, excluindo a responsabilidade do contribuinte. Nesta hipótese, o responsável tributário insinua-se na relação primária que deriva do pressuposto, sendo, por isso, designado substituto tributário.<sup>16</sup>

No entender de José Eduardo Soares de Melo

Trata-se a substituição de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto tem que decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, p. 552.

<sup>16</sup> DENARI, Zelmo. **Responsabilidade Tributária**. Caderno de Pesquisas Tributárias: Centro de Estudos de Extensão Universitária, São Paulo, v. 5, p. 115-138, 1990, p. 34.

<sup>17</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 179.

Sustenta, na seqüência, que na substituição, num plano pré-jurídico, o legislador afasta por completo o verdadeiro contribuinte que realiza o fato gerador, prevendo a lei, desde logo, o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto) que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla a dívida de terceiro (substituído)<sup>18</sup>.

Como pondera Fábio Zambitte Ibrahim, não contradizem tal assertiva as situações em que a lei, inicialmente, prevê a sujeição passiva em relação à determinada pessoa, e, posteriormente, elege uma outra para efetivar o recolhimento, como ocorre no caso da contribuição do segurado especial que é prevista, inicialmente, como sendo de encargo deste segurado, para posteriormente atribuir a lei a responsabilidade pelo recolhimento, ao adquirente da produção (art. 30, III, da Lei nº 8.212/91). Seria uma situação totalmente diferente se a lei já atribuísse, de imediato, a sujeição passiva ao adquirente, sem prever o segurado especial.<sup>19</sup>

Colocado o substituto no pólo passivo de modo exclusivo, por mandamento legal, passa esse a recolher tributo em nome próprio, conforme enfoca Sacha Calmon Navarro Coêlho: “Nas hipóteses de substituição, não há pagamento de dívida alheia. Ao contrário, há pagamento de dívida própria, embora decorrente de fato gerador de terceiro.”<sup>20</sup>

Assim, extraio que no fenômeno da substituição tributária a lei atribui ao substituto, desde o nascimento da obrigação, o dever de pagamento do tributo, em que pese não estar relacionado de forma pessoal e direta ao fato gerador. Se o contribuinte não integra a relação jurídica tributária, o substituto, por força de lei, é quem estará obrigado ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (art. 121 do Código Tributário Nacional).

---

<sup>18</sup> Opus citatum, opere citato.

<sup>19</sup> Nas palavras deste: “Tal caso de retenção na fonte não é tão óbvio quanto alguns em que a lei textualmente fala em retenção. A diferença elementar diante da substituição tributária é que nesta, como se disse, a lei, em nenhum momento, traz a figura daquele que seria o sujeito passivo. Somente chega-se a esse com algum esforço hermenêutico, dentro de uma interpretação histórica da lei e a partir de uma análise apurada da hipótese de incidência. Na normatização previdenciária há alguns exemplos desta retenção implícita, como a contribuição do segurado especial que é prevista, inicialmente, como sendo de encargo deste segurado, para posteriormente atribuir à lei a responsabilidade pelo recolhimento ao adquirente da produção (art. 30, III da Lei nº 8.212/91). Seria uma situação totalmente diferente se a lei já se atribuísse, de imediato, a sujeição passiva ao adquirente, sem mesmo prever o segurado especial.” (IBRAHIM, 2008, P. 67).

<sup>20</sup> COÊLHO, 1996, p. 126.

Outro importante aspecto a ser destacado, lastreado no princípio que veda o enriquecimento sem causa, é a possibilidade de ressarcimento do tributo pelo substituto em relação ao substituído, uma vez que o primeiro não realizou o fato gerador previsto na norma.

Oportunas são as palavras de Edvaldo Brito, relativas ao exercício do poder de reembolso pelo substituto:

A substituição se caracteriza pela extensão da obrigação a pessoa diversa daquela pessoa do contribuinte, e, em tais circunstâncias, pressupõe que essa outra pessoa, à qual se estende a obrigação, integre a situação definida como fato gerador, porque sua ação há de estar inserida no objeto tributável, isto é, na materialidade da hipótese do fato gerador da obrigação tributária. É necessário recordar que o substituto tem de exercer o poder de reembolso, seja, ou não, mediante a retenção. Logo, àquela pessoa em que não se reconhecer essa possibilidade não se poderá atribuir a posição de substituto, até porque o seu inadimplemento não legitima a Administração à execução sobre o substituído.<sup>21</sup>

Também Geraldo Ataliba elencou como condição para a substituição/responsabilidade (sujeição passiva indireta) “a possibilidade de reembolso, por parte do substituto, que seja expedita, ágil e célere.”<sup>22</sup>

Averbe-se, para colorir, que a substituição tributária, alberga, também, a antecipação do recolhimento do imposto em relação a operações anteriores (substituição tributária para trás), e posteriores, cujo fato gerador não tenha ainda ocorrido (substituição tributária para frente, prevista no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, acrescido pela Emenda Constitucional nº 03/93), caso típico do ICMS, imposto estadual que incide sobre a circulação de mercadorias.

---

<sup>21</sup> BRITO, Edvaldo. **A Substituição Tributária no ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT, São Paulo, nº 02, p. 24-31, novembro de 1995, p. 25.

<sup>22</sup> ATALIBA apud Becho, Op. Cit., p. 115.

## 4 RETENÇÃO NA FONTE

Uma outra forma de atribuir a terceiro o dever de recolher o tributo é a chamada retenção na fonte.

Renato Lopes Becho, explica, de forma bastante didática, tal mecanismo:

a pessoa física ou jurídica, que for receber os valores decorrentes de uma operação qualquer, cujo produto deva ser oferecido à tributação, já recebe tais valores reduzidos da carga tributária, que será recolhida aos cofres públicos a título de pagamento de tributo por quem estiver realizando o pagamento (fonte pagadora).<sup>23</sup>

Historicamente, salientando que ainda não foi possível determinar onde e quando se começou a adotar o método de arrecadar imposto na fonte, expõe Brandão Machado, referência na análise de direito comparado no caso de retenção na fonte do imposto de renda:

Estudando a substituição tributária, Nicola D'amati transcreve fragmento do Código Teodosiano (11,1.26), que é do século V, e vislumbra a ocorrência de traços dessa tributação no antigo direito romano. A tributação do salário já ocorria na Idade Média, em muitas cidades suíças. Paul Hans Weimar, em pesquisa cuidadosa, demonstra que data do início do século XV a primeira lei que, na cidade da Basileia, tributava o rendimento do trabalhador subordinado. Seria fastidioso rememorar como e quando modernamente os vários países passaram a adotar o método de cobrar imposto na fonte. Para ilustração, alguns poderiam ser lembrados, como o Brasil, que é um dos primeiros no século XIX, seguido dos Estados Unidos e da Itália. Embora não tivesse o nome de imposto de renda, o Brasil criou, em 1843, uma contribuição extraordinária devida pelos funcionários públicos, que a pagavam mediante desconto dos respectivos vencimentos e subsídios. O novo imposto figurou na Lei Orçamentária nº 317, de 21 de outubro daquele ano, para ser exigido por um só exercício, ressurgindo depois pela Lei de Orçamento nº 1.507, de 26 de setembro de 1867. Era o imposto de renda cobrado na fonte durante o século XX, e devido pelos servidores públicos federais.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Op. Cit., p. 120.

<sup>24</sup> MACHADO, Brandão. **Notas de Direito Comparado – Tributação na Fonte e Substituição Tributária**. In: SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário, Homenagem a Alcides Jorge Costa*, São Paulo: Quartier Latin, v. 1, p. 73-94, 2003, p. 75-77.

No Brasil, o sistema de retenção na fonte está presente nos três campos governamentais – Federal, Estadual e Municipal. Embora abranja, atualmente, quase todos os tributos (a exemplo, no caso do Imposto de Renda, com fundamento no parágrafo único do artigo 45 do Código Tributário Nacional<sup>25</sup>; do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, no artigo 6º da Lei Complementar nº 116/03<sup>26</sup>; das contribuições sociais, nos arts. 30 e 31 da Lei nº 8.212/91<sup>27</sup>), são amplas as discussões quanto à qualificação jurídica do fenômeno de tributação na fonte.

Hugo de Brito Machado<sup>28</sup>, Geraldo Ataliba<sup>29</sup>, Misabel Machado Derzi<sup>30</sup>, assim como Luciano Amaro<sup>31</sup>, tomando como exemplo o imposto de renda, colocam a fonte pagadora como sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de responsável.

---

<sup>25</sup> CTN – “Art. 45. (...). Parágrafo único. 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.”

<sup>26</sup> LC 116/2003 – “Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais. § 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte. § 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis: I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.”

<sup>27</sup> Lei nº 8.212/91 – “Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: I - a empresa é obrigada a: a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração; b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência; c) recolher as contribuições de que tratam os incisos I e II do art. 23, na forma e prazos definidos pela legislação tributária federal vigente; (...)

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.”

<sup>28</sup> Op. Cit. 324.

<sup>29</sup> ATALIBA apud Becho, p. 117.

<sup>30</sup> DERZI apud Becho, p. 116.

<sup>31</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 296.

Henry Tilbery, analisando a responsabilidade no Direito Tributário Brasileiro, destaca o “agente de retenção na fonte” como uma das mais importantes figuras nos casos de substituição legal tributária.<sup>32</sup>

Na mesma linha Brandão Machado<sup>33</sup>, Dejalma de Campos<sup>34</sup> e Zelmo Denari<sup>35</sup>.

Para Ricardo Mariz de Oliveira a responsabilidade da fonte pagadora corresponde a uma das hipóteses de sujeição tributária, respondendo por obrigação tributária que a lei lhe outorga em caráter pessoal e exclusivo e, em virtude disso, a relação jurídica tributária se estabelece, desde a ocorrência do fato gerador, entre a União Federal e a fonte pagadora, mantendo o contribuinte uma relação meramente econômica com o fato gerador.<sup>36</sup>

Já, Renato Lopes Becho identifica a fonte pagadora como auxiliar do sujeito ativo, realizando uma função administrativa. Para o autor, sujeito passivo tributário é quem sofreu a retenção dos tributos, e não o retentor.<sup>37</sup>

Aliomar Baleeiro concebe a fonte pagadora como simples agente de retenção, distinguindo-o do responsável tributário, inclusive substituto.<sup>38</sup>

Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que a retenção de tributos na fonte é técnica de arrecadação, em ato de colaboração com a Administração, não caracterizando, por si só, o fenômeno da “sujeição passiva indireta”:

O dever de reter valor de tributo alheio não caracteriza, por si só, o fenômeno da ‘sujeição passiva indireta’. O dever de reter é ato de colaboração e não sujeição tributária. Di-lo a própria redação do art. 45, parágrafo único do CTN, referindo-se ao imposto de renda e proventos. A redação deixa claro que a lei PODE ATRIBUIR. Não significa que o retentor dede logo seja um responsável. Pode sê-lo ou não. Dependerá da lei. Primeiramente, seu dever, dele, é RETER E RECOLHER tributo alheio, colaborando com a Administração. Caso não o retenha e recolha, se a lei ordinária contiver a previsão, o FATO DA NÃO RETENÇÃO, pode constituir-se em cláusula de subrogação do retentor no dever tributário daquele cujo tributo cabia-lhe reter (e recolher). Provada a retenção sem o consequente

<sup>32</sup> TILBERY, Henry. **Responsabilidade Tributária**. In: SOUZA, Hamilton Dias de. et al. *Direito Tributário 2*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1973, P. 91.

<sup>33</sup> Op. Cit., p. 84.

<sup>34</sup> CAMPOS, Dejalma de. **Responsabilidade Tributária**. Caderno de Pesquisas Tributárias: Centro de Estudos de Extensão Universitária, São Paulo, v. 5, p. 93-114, 1990, P. 100.

<sup>35</sup> Op. Cit., p. 125-126.

<sup>36</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **A sujeição passiva da Fonte Pagadora de Rendimento, quanto ao Imposto de Renda devido na fonte**. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT, São Paulo, nº 49, p. 90-91, outubro de 1999, P. 90-91.

<sup>37</sup> Op. Cit., p. 123 e 124.

<sup>38</sup> BALEEIRO apud ANDRADE, José Maria Arruda de; ZAHA, Enio; MARQUES, Rodrigo Beleza. **A retenção na fonte das remessas ao exterior e a legitimidade do substituto requerer a restituição de valores**. Revista de Direito Tributário da APET: Associação Paulista de Direito Tributário, São Paulo, Ano III, Edição 14, p. 57-78, junho de 2007, p. 60.

recolhimento dá-se a hipótese de incidência do delito conhecido por 'apropriação indébita'. Comprova-se que o retentor inadimplente, em verdade, detém VALORES ALHEIOS ilegalmente, não sendo, portanto, nessa qualidade, sujeito passivo indireto de tributo.

A figura do retentor não exclui a do sujeito passivo direto, antes o pressupõe. O desconto na fonte do imposto de renda sobre os salários feito pelo empregador em colaboração com a Administração caracteriza UMA TÉCNICA DE ARRECADAÇÃO. Contribuinte é o empregado. O desconto é feito a título de antecipação (pode ocorrer, inclusive, devolução). Do empregado a legitimação para repetir o indébito. Inexiste 'substituição tributária' até porque o dever é um dever ou obrigação de fazer e não de dar. No entanto, em determinadas situações pode a lei atribuir ao retentor o 'papal' de substituto tributário na hipótese de não vir a cumprir com seu dever primário de reter-e-recolher. (...) Mas para que haja a transferência da obrigação do 'retido' – o contribuinte – para o 'retentor' – que passa a ser responsável, é imprescindível a ocorrência de uma 'cláusula de subrogação' prevista em lei (uma espécie de norma de transformação).<sup>39</sup>

Para Daniel Monteiro Peixoto, a obrigação da fonte configura autêntica obrigação acessória, definida como dever que tem por objetos as prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.<sup>40</sup>

Paulo de Barros Carvalho, escrevendo sobre a noção de tributos e relações que unem o Estado (como credor) aos particulares (como devedores de dinheiro) não considera que a retenção na fonte seja uma relação jurídica tributária, mas tão-somente uma obrigação estabelecida pelo legislador, com a finalidade de facilitar o cumprimento da prestação, a cargo do verdadeiro sujeito passivo (a pessoa física que teve parte de seu dinheiro retido na fonte pagadora):

Quando se faz referência a entregas de dinheiro ao Estado, comportamento que realiza a prestação tributária, é sumamente importante salientar que a quantia entregue deve sair do patrimônio do sujeito passivo. Do contrário, não teremos tributo, mas tipo de relação jurídica. É o caso do chamado 'imposto de renda na fonte'. Não cremos existir relação jurídica tributária entre a União e a empresa que retém, não tão-somente uma obrigação estabelecida pelo legislador federal, com a finalidade de facilitar o cumprimento da prestação, a cargo do verdadeiro sujeito passivo (a pessoa física que teve parte de seu dinheiro retido na fonte pagadora). E por isso que é dever, de conteúdo patrimonial, há penalidades pecuniárias que garantem ao Estado o cumprimento dessa prestação por parte das pessoas jurídicas que devam promover a retenção. É curioso notar que quase todos os autores se referem a esse tipo de vínculo como sendo de índole tributária.<sup>41</sup>

Para Maurício Barros trata-se de mecanismo que compreende duas normas jurídicas acessórias, uma que impõe ao substituto o dever de reter, e outra,

<sup>39</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Responsabilidade Tributária**. Caderno de Pesquisas Tributárias: Centro de Estudos de Extensão Universitária, São Paulo, v. 5, p. 181-210, 1990, p. 192.

<sup>40</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade dos Sócios e Administradores em Matéria Tributária**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 98, p. 239-261, 2006, P. 243-244.

<sup>41</sup> CARVALHO, apud, BECHO, Op. Cit., p. 124-125.

que lhe impõe o dever de recolher. A primeira configura típica hipótese de obrigação instrumental e, uma vez cumprida, passa o agente retentor a figurar na relação jurídica tributária no lugar do contribuinte, que tem sua obrigação extinta.<sup>42</sup>

Fábio Zambitte Ibrahim qualifica o agente de retenção como cumpridor de uma obrigação instrumental: “Este não possui qualquer ônus patrimonial com a retenção, mas simplesmente retém o valor devido por outrem e o recolhe ao estado. Seria, na melhor das hipóteses, um obrigação de fazer.”<sup>43</sup>

Para nossos Tribunais, a sistemática de retenção de tributos na fonte pagadora, notadamente, em relação ao imposto de renda, é considerada, majoritariamente, modalidade de responsabilidade tributária.

A exemplo, o entendimento do C. Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AGRESP 697007/SP:

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. LEI Nº 8.212, DE 1991, ART. 31.

1. O art. 31 da Lei nº 8.212, de 91, foi alterado pela Lei nº 9711/98. Não alterou a fonte de custeio, nem seu novo contribuinte.

2. A determinação do mencionado artigo 31 configura, apenas, uma técnica de arrecadação da contribuição previdenciária, colocando as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela forma de substituição tributária. O procedimento a ser adotado não viola qualquer disposição legal. Haja vista que, apenas, obriga a empresa contratante de serviços a reter da empresa contratada, em benefício da previdência social, o percentual de 11% sobre o valor dos serviços constantes da nota fiscal ou fatura, a título de contribuição previdenciária, em face dos encargos de lei decorrentes da de pessoal. A prestadora dos serviços, isto é, a empresa contratada, que sofreu a retenção, procede, no mês de competência, a uma simples operação aritmética: de posse do valor devido a título de contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento, diminuirá deste valor o que foi retido pela tomadora de serviços; se o valor devido a título de contribuição previdenciária for menor, recolhe, ao GRPS, o montante devedor respectivo, se o valor retido for maior do que o devido, no mês de competência, requererá a restituição do saldo credor. O que a lei criou foi, apenas, uma nova sistemática de arrecadação, embora mais complexa para o contribuinte, porém, sem afetar as bases legais da entidade tributária material da contribuição previdenciária.

3. Recurso do INSS provido.<sup>44</sup>

Também esse o posicionamento da jurisprudência administrativa, como se colhe dos excertos abaixo, tirados dos julgamentos dos litígios fiscais nºs 129817

---

<sup>42</sup> BARROS, Maurício. **As Obrigações Tributárias Acessórias (Instrumentais) e a Responsabilidade Tributária (Solidária ou por Substituição/Retenção)**. Revista de Direito Tributário da APET: Associação Paulista de Direito Tributário, São Paulo, Ano IV, Edição 16, p. 103-144, dezembro de 2007, p. 142.

<sup>43</sup> IBRAHIM, 2008, p. 71.

<sup>44</sup> Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, j. 03/05/2005, v.u., DJ 29/08/2005, p. 183. Disponível em <http://colombo2.cjf.jus.br/juris/unificada/Resposta>. Acesso em 17/06/2009.

e 134224, respectivamente, pela Sexta Câmara do Primeiro Conselho do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, do Ministério da Fazenda:

IRPF - RETENÇÃO NA FONTE - RESPONSABILIDADE - Quando a legislação tributária determina a retenção do imposto pela fonte pagadora, ela está alterando o sujeito passivo da relação, do contribuinte para o responsável, o que se dá de maneira exclusiva. Recurso provido.<sup>45</sup>

IRPF - RESPONSABILIDADE - Elegendo a lei tributária, com fundamento nos artigos 121 e 45 do Código Tributário Nacional - CTN, a fonte pagadora como responsável pelo recolhimento do imposto, ela o faz de maneira exclusiva, eximindo o beneficiário (contribuinte) da obrigação tributária. (...)<sup>46</sup>

Como se nota, no Brasil caminha-se no sentido de identificar a retenção de tributos na fonte como forma de responsabilidade tributária, na modalidade de substituição. Nada obstante tal prevalência, as posições doutrinárias e jurisprudenciais expostas fazem com que, para alcançar o desiderato inicialmente proposto, esta autora reflita sobre as diferenças entre as sistemáticas da substituição tributária, como espécie de responsabilidade tributária, e da retenção de tributos na fonte.

---

<sup>45</sup> Recurso 134224, Relator Edison Carlos Fernandes, j. 12/06/2003, v.m. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia.jsf>. Acesso em 17/06/2009.

<sup>46</sup> Recurso 129817, Relator Gonçalo Bonet Allage, j. 05/12/2002, v.m. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia.jsf>. Acesso em 17/06/2009.

## **5 DISTINÇÃO ENTRE OS MECANISMOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DA RETENÇÃO DE TRIBUTOS NA FONTE**

Tecnicamente, tenho que a substituição tributária e a retenção na fonte não se confundem.

Na prática, ambos os institutos são mecanismos que, por disposição de lei, atribuem o dever de recolhimento de tributos a terceira pessoa vinculada, indiretamente, ao fato gerador.

Entretanto, a retenção na fonte, por si só, não implica responsabilidade tributária, nos termos previstos no artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Na substituição tributária a lei estabelece desde logo como sujeito passivo da obrigação tributária, terceira pessoa distinta daquela que praticou o fato gerador, com exclusão do contribuinte. O substituto é o próprio devedor do tributo, compelido, dessarte, a pagar dívida própria.

Na retenção de fonte não existe alteração no pólo passivo exacional, posto que o retentor apenas retém e recolhe aos cofres públicos o valor do tributo devido pelo contribuinte.

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O que retém tributo devido por terceiro não é partícipe de uma relação jurídico-tributária. Quando entra, torna-se responsável (caso da lei atribuir ao retentor o dever de pagar se não retiver). Ele simplesmente age como agente de arrecadação, por ter à sua disposição dinheiro de terceiros obrigados em razão de relações extratributárias<sup>47</sup>.

Decorre daí que, nos casos de inadimplemento da obrigação, o substituto responderá tanto pelo procedimento de cobrança como pelo pagamento da dívida tributária, acrescida dos juros e encargos legais. Assim o é porque assume, no pólo passivo da obrigação, o encargo de pagar o tributo, com exclusão do contribuinte.

---

<sup>47</sup> COÊLHO, 2005, p. 733.

Por outro enfoque, descumprido o dever de retenção, o tributo e respectivas penalidades não poderão ser exigidos do agente retentor, uma vez que esse não é o sujeito passivo da obrigação tributária. O tributo continuará sendo devido pelo contribuinte, que procederá, oportunamente, aos ajustes necessários. A fonte pagadora somente responderá pela ausência de retenção, se a isso a lei atribuir sanção.

Partindo da distinção entre sujeição passiva do substituto tributário e retenção na fonte, explica Fábio Zambitte Ibrahim que

não necessariamente a fonte será responsável pelos valores que deixou de reter. Nem sempre irá a lei atribuir esta responsabilidade, pois a opção do legislador pode recair pela imposição de simples multa. Por óbvio, se o pretexto da retenção é garantir a arrecadação, o mais coerente seria a imposição de responsabilidade como sanção, mas como se sabe, somente se assim for expressamente previsto em lei. Não há como, no ordenamento pátrio, presumir a responsabilidade do retentor pelos valores não retidos.

(...)

Se a retenção deixou de ser feita, somente seria possível cobrar do retentor estes valores acrescidos de juros de mora, pois a responsabilidade pessoal pelos valores não-retidos já configura sanção legal, que não poderia ser novamente apenada com imposição de multa de mora.<sup>48</sup>

Tal não ocorre, porém, se a fonte retentora cumpriu a obrigação de reter o montante correspondente ao tributo, mas descumpriu a obrigação de repassá-lo ao Estado, caso em que responderá, criminalmente, por apropriação indébita, nos termos do artigo 168-A do Código Penal.<sup>49</sup>

Ante o Princípio que veda o enriquecimento sem causa, deve haver, ainda, para a instituição da substituição tributária, a possibilidade de ressarcimento do encargo fiscal suportado pelo substituto face ao substituído.

Diferentemente, o retentor atua somente como agente de arrecadação tributária, descontando do valor que será pago ao contribuinte, aquele, a título de tributo, devido na operação, e, subsequentemente, repassando-o ao Estado. O patrimônio do retentor não é afetado pela obrigação tributária.

Funciona como “uma mera ponte entre o patrimônio do contribuinte e o erário.”<sup>50</sup>

Cleide Previtali Cais, em estudo sobre a ação de repetição de indébito, afirma que não é possível pleito de restituição pelo retentor, nos casos de retenção

---

<sup>48</sup> Op. Cit. p. 78-79.

<sup>49</sup> Cf. BARROS, Maurício, Op. Cit., p. 137 e BECHO, Op. Cit., p. 124.

<sup>50</sup> BARROS, Maurício. Op. Cit., p. 136.

na fonte, porque os recursos financeiros jamais integraram seu patrimônio. O agente retentor limita-se a prestar um serviço ao Estado.<sup>51</sup>

A tese segundo a qual a pessoa jurídica retentora não é parte legítima para pleitear a restituição do tributo, por não suportar o ônus do tributo, foi esposada pela Primeira Seção do C. STJ, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 417459, realizado em 09/06/2004:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA - RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO - ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

O caso em tela não se amolda à questão relativa à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, ou mesmo, pelo substituto tributário, referente a tributos devidos pelo contribuinte de fato ou pelo substituído.

Cuida-se de hipótese em que a empresa repassou aos cofres públicos valores pagos a título de adicional do imposto de renda, cujo ônus recaiu sobre terceiros. A pessoa jurídica retentora não suportou o ônus do imposto. Consoante restou consignado no v. acórdão paradigma, 'não se trata de pagamento feito por responsável tributário, e sim de mero repasse de recursos ao Tesouro Estadual, por parte de quem reteve o tributo na fonte'. A circunstância de o Código Tributário Nacional garantir, em seu artigo 165, o direito do sujeito passivo à repetição, e denominar tanto o contribuinte como o responsável de sujeito passivo (art. 121), não pode servir de mote para permitir o enriquecimento daquele que, sabidamente, não recolheu o tributo em seu nome e não tem qualquer relação com o fato gerador.

O responsável tributário, pois, não é parte legítima para pleitear a restituição de adicional de imposto de renda retido na fonte do Estado de São Paulo, cuja inconstitucionalidade fora reconhecida pela Excelsa Corte.

'O responsável legal tributário não é contribuinte de jure. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária. O dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é dever jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária' (Alfredo Augusto Becker in 'Teoria Geral do Direito Tributário', 3ª edição, Lejus, p. 560/561).

Deve prevalecer na hipótese dos autos, portanto, o entendimento esposado no v. acórdão paradigma no sentido de que, 'ao repassar para o Erário o imposto de renda devido por terceiros, a fonte pagadora nada desembolsa, e portanto não tem legitimidade para pedir a restituição do indébito' (REsp 197.955/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJU 21.06.1999).

Embargos de divergência acolhidos.<sup>52</sup>

Recordo-me, agora, dos conceitos de obrigação tributária principal e acessória, no aspecto de que aquela consiste em uma obrigação de dar – tendo por objeto o ato de pagar (tributo ou penalidade pecuniária) – e esta, de fazer ou não fazer, no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos. O dever legal da fonte

<sup>51</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 420-421.

<sup>52</sup> Primeira Seção, Rel. Min. Franciulli Netto, j. 09/6/2004, v.u., DJ 11/10/2004, p. 219. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=417459&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=7>. Acesso em 17/6/2009.

de reter e recolher aos cofres públicos o valor da exação constitui nítida obrigação de fazer, visto que seu patrimônio não é afetado por esta obrigação.

Assim reputa Sacha Calmon Navarro Coêlho: “O dever do retentor é de fazer (facere) – fazer a retenção e fazer a entrega do tributo retido. O dos responsáveis dar (dare).”<sup>53</sup>

Feitas essas considerações, entendo que na retenção de tributos na fonte não estão presentes as condições, características e implicações afetas à substituição tributária, notadamente, no que concerne à alteração do pólo passivo da obrigação tributária e ao ônus de satisfação do tributo pelo substituto, ainda que com a conseqüente possibilidade de ressarcimento.

Por uma questão de otimização da arrecadação tributária, a fonte, na posição de pagador, retira do valor a ser pago ao contribuinte o montante correspondente ao tributo devido e repassa aos cofres públicos a quantia retida.

Aludida operação, consubstancia nítida obrigação de fazer. A fonte pagadora cumpre deveres que caberiam ao próprio sujeito passivo da obrigação tributária: entregar o dinheiro ao Estado, a título de tributo.

Caracterizada obrigação de fazer, a retenção de tributos e contribuições na fonte alinha-se à definição contida no § 2º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, constituindo obrigação de espécie acessória, ou, como alude Ives Gandra da Silva Martins, “obrigação de natureza administrativa, com o propósito de evidenciar a verdadeira obrigação tributária, que seria somente a principal.”<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> CÔELHO. Op. Cit., p. 733.

<sup>54</sup> MARTINS apud IBRAHIM, 2008, p. 52

## 6 ARTIGO 34 DA LEI Nº 10.833/2003

Para análise da questão jurídica de fundo, consistente na identificação do regime jurídico das Entidades da Administração Pública Federal na retenção de tributos e contribuições federais na fonte, nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, entende-se que os preceitos básicos sobre a retenção na fonte referidos no presente trabalho amoldam-se perfeitamente à lógica de funcionamento da retenção na fonte pelos Entes Públicos.

Com efeito, o Código Tributário Nacional expressamente prevê a possibilidade de atribuição da condição de responsável às pessoas jurídicas de direito público pelo pagamento de tributos que lhes caiba reter na fonte, ainda que protegidas pela imunidade tributária:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)

IV - cobrar imposto sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;
- d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, asseguratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.  
(SUBLINHEI)

Posta essa premissa, passo às prescrições do artigo 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A Lei Federal nº 10.833/2003, resultante do Projeto de Conversão da Medida Provisória nº 135, editada em 30/10/2003, impôs o recolhimento antecipado

do Imposto de Renda, das contribuições para o financiamento da seguridade social – COFINS, para o Programa de Integração Social – PIS/PASEP e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido– CSLL, mediante retenção na fonte nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, por empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades da Administração Pública Federal integrantes do SIAFI<sup>55</sup>, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, nos seguintes termos:

Art. 34. Ficam obrigadas a efetuar as retenções na fonte do imposto de renda, da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, a que se refere o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as seguintes entidades da administração pública federal:

I - empresas públicas;

II - sociedades de economia mista; e

III - demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.<sup>56</sup>

Conforme explicita Rodrigo Petry,

A Lei nº 10.833/03 não inovou totalmente a ordem jurídica ao estabelecer a retenção na fonte das contribuições COFINS, PIS/PASEP E CSLL. Alguns anos antes a Lei nº 9.430/96 já havia instituído a obrigatoriedade de retenção na fonte de tais contribuições, especificamente para o caso de prestação de serviços e fornecimento de bens a órgãos públicos federais.<sup>57</sup>

Deveras, a Lei nº 9.430/96, em vigor desde janeiro de 1997, estabelecia em seu artigo 64, inserido na Seção V, relativa à arrecadação de tributos e contribuições:

Seção V

Arrecadação de Tributos e Contribuições

Retenção de Tributos e Contribuições

Art. 64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social-COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

<sup>55</sup> “O SIAFI é um sistema informatizado que processa e controla, por meio de terminais instalados em todo o território nacional, a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos da Administração Pública Direta federal, das autarquias, fundações e empresas públicas federais e das sociedades de economia mista que estiverem contempladas no Orçamento Fiscal e/ou no Orçamento da Seguridade Social da União.” (Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/SIAFI/atribuicoes.asp>, acesso em 17/06/2009).

<sup>56</sup> Regulamentando as novas regras do art. 34 da Lei nº 10.833/2003, foi editada pela Secretaria da Receita Federal a Instrução Normativa nº 480, de 15/12/2004, alterada pelas IN SRF nºs 539/2005; 706/2007; 765/2007 e 791/2007.

<sup>57</sup> PETRY, Rodrigo. **Retenção das contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSLL na fonte: as Leis nºs 10.833/03 e 9.430/96.** Revista de Estudos Tributários, São Paulo, v. 06, nº 35, p. 5-16, jan-fev de 2004, p. 06.

§1º A obrigação pela retenção é do órgão ou entidade que efetuar o pagamento.

§2º O valor retido, correspondente a cada tributo ou contribuição, será levado a crédito da respectiva conta de receita da União.

§3º O valor do imposto e das contribuições sociais retido será considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições.

§4º O valor retido correspondente ao imposto de renda e a cada contribuição social somente poderá ser compensado com o que for devido em relação à mesma espécie de imposto ou contribuição.

§5º O imposto de renda a ser retido será determinado mediante a aplicação da alíquota de quinze por cento sobre o resultado da multiplicação do valor a ser pago pelo percentual de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicável à espécie de receita correspondente ao tipo de bem fornecido ou de serviço prestado.

§6º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota de um por cento, sobre o montante a ser pago.

§7º O valor da contribuição para a seguridade social - COFINS, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota respectiva sobre o montante a ser pago.

§8º O valor da contribuição para o PIS/PASEP, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota respectiva sobre o montante a ser pago.

Do desenho normativo supratranscrito, observa-se, primeiramente, que a norma prevista no artigo 34 da Lei nº 10.833/2003 tem como conteúdo o próprio artigo 64 da Lei n.º 9.430/96, apenas ampliando o rol de pessoas jurídicas obrigadas à retenção na fonte e recolhimento dos tributos ali especificados.

O que se verifica nas retenções ali previstas é a atribuição de natureza administrativa imposta às entidades da Administração Pública Federal, de colaborar com a arrecadação de tributos, e não a transferência da obrigação de pagar o tributo, compreendida na figura da substituição tributária.

Como visto, na substituição tributária opera-se a exclusão da responsabilidade do contribuinte, ou seja, há transferência integral da obrigação de pagar o tributo, o que não ocorre na retenção realizada pela Administração Pública, que não assume o pólo passivo da relação jurídica tributária, tampouco tem seu patrimônio afetado ao satisfazer a prestação.

Como retentor o Ente Público apenas retira do pagamento a ser efetuado a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou serviços que lhe tenham sido prestados, o valor correspondente ao Imposto de Renda, das contribuições para o financiamento da seguridade social – COFINS, para o Programa de Integração Social – PIS/PASEP e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido– CSLL devido

pelo contribuinte na operação, e o repassa ao ente tributante, sem revestir a condição de contribuinte.

Nesse lanço, colhe-se do teor da ementa colhida do julgamento da Apelação Cível nº 2001.72.00.006826-2, realizado pela Primeira Turma do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região<sup>58</sup>, que não se pode colocar no pólo passivo da relação obrigacional tributária, antes que estão fora da competência impositiva:

IMUNIDADE RECÍPROCA. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ISS DEVIDO POR SERVIÇOS DE TERCEIROS.

1. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, da CF/88 impede que os Entes Federados coloquem uns aos outros, bem como suas autarquias, fundações e empresas públicas que prestem serviço de natureza eminentemente estatal, no pólo passivo de obrigação tributária;

2. O reconhecimento da imunidade recíproca, contudo, não dispensa o ente imune do cumprimento de obrigações acessórias, da sujeição à fiscalização tributária, mas não o obriga ao pagamento do *quantum* que não foi recolhido pelo prestador de serviços.

Reforça tal entendimento o artigo 36 da Lei nº 10.833/2003, ao estabelecer que a importância retida e recolhida pela pessoa jurídica identificada no artigo 34 do mesmo diploma legal, será mera antecipação de pagamento, sem correspondência com o real regime tributário da pessoa jurídica prestadora de serviços ou fornecedora de bens:

Art. 36. Os valores retidos na forma dos arts. 30, 33 e 34 serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação ao imposto de renda e às respectivas contribuições.

Por outra parte, havendo inadimplemento no recolhimento da exação, a entidade responsável pela retenção sujeitar-se-á às penalidades cabíveis, desde que haja previsão legal<sup>59</sup>, e o agente público, por sua omissão, à responsabilização administrativa, civil e, conforme o caso, penal. No entanto, o *quantum* do tributo e contribuição não retido não poderá ser exigido do agente retentor, na medida em que não integra a relação jurídico-tributária, devendo ser solvido pelo contribuinte.

<sup>58</sup> Rel. Des. Fed. Maria Lúcia Luz Leiria, j. 09/06/2004, v.u., DJ 30/06/2004, p. 600. Disponível em: [http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/resultado\\_pesquisa.php](http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/resultado_pesquisa.php). Acesso em 17/6/2009.

<sup>59</sup> A exemplo, o art. 6º da IN/SRF nº 480/2004 (“Art. 6º. Aplicam-se, subsidiariamente, à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, as penalidades e demais acréscimos previstos na legislação do imposto de renda, nas hipóteses de não retenção, falta de recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata.”) e art. 399 da IN/MPS/SRP Nº 971/2009 (“Art. 399. As contribuições sociais previdenciárias e as contribuições devidas a outras entidades ou fundos e não recolhidas até a data de seu vencimento ficam sujeitas a juros e multa de mora determinados de acordo com a legislação de regência, incidentes sobre o valor atualizado, se for o caso.”).

Ainda que o Código Tributário Nacional preveja que o descumprimento da obrigação acessória a converte em obrigação principal (art. 113, § 3º), tal redação deve ser vista como norma geral, como pontua Fábio Zambitte Ibrahim: “A redação do Código Tributário Nacional somente pode ser vista como uma simplificação, expondo que todo aquele que descumprir a obrigação instrumental deverá arcar com a sanção fixada em lei, nada mais.”<sup>60</sup>

De se realçar, afinal, que o dever de reter e entregar aos cofres públicos o importe relativo aos tributos e contribuições devidos pelo contribuinte, atribuído aos Entes da Administração Pública Federal pelo artigo 34 da Lei nº 10.833/2003, consubstancia uma obrigação de fazer, no interesse da fiscalização e arrecadação de tributos, de modo a assegurar o cumprimento da obrigação tributária principal, alinhando-se à definição de obrigação acessória, delineada no § 2º do artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Por conseguinte, o artigo 34 da Lei nº 10.833/2003 evidencia a tendência adotada pelas esferas do governo, no sentido de criar novas hipóteses de cobrança de impostos e contribuições com retenção na fonte, e opera como norma de responsabilidade administrativa e não de substituição tributária. Objetivando assegurar maior eficácia e segurança à fiscalização e garantir a satisfação da obrigação tributária principal pelo contribuinte, as empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades da Administração Pública Federal integrantes do SIAFI, no exercício do mister de recolher antecipadamente o Imposto de Renda, a COFINS, o PIS/PASEP e a CSLL, mediante retenção na fonte nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, atuam, apenas, como agente de arrecadação de tributos.

---

<sup>60</sup> IBRAHIM, 2008, p. 77.

## CONCLUSÃO

Após o estudo realizado, tenho, em apertada síntese que, segundo o art. 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária classifica-se em principal (obrigação de dar, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (obrigação de fazer ou não fazer), no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, sob pena de sanção). Enquanto a obrigação principal é efetivamente uma obrigação tributária, a obrigação acessória é eminentemente administrativa.

O sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa física ou jurídica compelida ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Abrange duas espécies: contribuinte, quando estiver relacionado, pessoal e diretamente, com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e responsável, quando, mesmo sem essa relação, esteja obrigado a tal pagamento por força de lei. Sujeito passivo da obrigação tributária acessória é aquele obrigado ao cumprimento de obrigações impostas pela legislação tributária, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, consubstanciadas em prestações positivas ou negativas não pecuniárias, que constituam o seu objeto (art. 122 do Código Tributário Nacional).

Embora a sistematização do Código Tributário Nacional distinga, apenas, o contribuinte e o responsável, a doutrina e a jurisprudência prevalentes no Brasil identificam duas categorias de responsabilidade tributária: por transferência e por substituição. Na responsabilidade por transferência, a obrigação tributária que originariamente era do contribuinte, transfere-se, total ou parcialmente, para o responsável, em razão de um fato novo, prestigiado pela lei, posterior à ocorrência do fato gerador. Diferentemente, na substituição, a legislação determina, desde a ocorrência do fato gerador, que a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação caberá ao substituto, em detrimento da responsabilidade originária do real devedor, o contribuinte. Nesta, o substituído, em momento algum, assume a obrigação.

Na substituição tributária, modalidade de sujeição passiva por responsabilidade, a lei vincula, desde o surgimento da obrigação tributária, pessoa diversa daquela que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, qual seja, o contribuinte, que fica afastado da relação jurídica tributária.

Afastado o substituído, o substituto assume sua posição no pólo passivo da relação jurídica tributária e será o único devedor da obrigação tributária, recolhendo tributo em nome próprio, eis que, originariamente, assume o dever de pagar o tributo.

Além disso, em homenagem ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, é indispensável à caracterização do substituto a possibilidade de haver do contribuinte o valor do tributo.

Uma outra forma de atribuir a terceiro o dever de recolher o tributo é a chamada técnica de retenção na fonte, pela qual a fonte pagadora retira do valor a ser pago ao contribuinte, em decorrência de uma operação sujeita à tributação, o montante correspondente ao tributo devido, e repassa aos cofres públicos a quantia retida.

Quanto à natureza jurídica da retenção de tributos na fonte, são amplas as discussões doutrinárias: ora a doutrina pátria coloca a fonte pagadora como sujeito passivo da obrigação tributária, tanto na condição de responsável, como na de substituto tributário, ora a identifica como agente de retenção, cumprindo obrigação acessória, e até mesmo como auxiliar do sujeito ativo, realizando função administrativa. Para nossos Tribunais, a sistemática de retenção de tributos na fonte pagadora é considerada, majoritariamente, modalidade de responsabilidade tributária. Nesse sentido, também o posicionamento da jurisprudência administrativa.

Para mim, os mecanismos da substituição tributária e da retenção de tributos na fonte não se confundem. Na substituição tributária a lei estabelece desde logo como sujeito passivo da obrigação tributária, pessoa distinta daquela que produziu o fato gerador. Feita a mutação legislativa, o substituto fica compelido a pagar dívida própria. Na retenção de fonte não existe alteração no pólo passivo exacional, uma vez que o retentor apenas retém e repassa aos cofres públicos o valor do tributo devido pelo contribuinte.

Daí decorre que, descumprido o dever de retenção, o substituto responderá pelo inadimplemento. Diversamente, o tributo e as penalidades associadas à obrigação principal não poderão ser exigidos do agente retentor, dado que esse não integra a relação jurídico-tributária. A fonte pagadora somente responderá pela ausência de retenção se a lei lhe atribuir sanção pelo inadimplemento.

Ante o princípio que veda o enriquecimento sem causa, deve haver, ainda, para a instituição da substituição tributária, a possibilidade de ressarcimento do encargo fiscal suportado pelo substituto face ao substituído. Por sua vez, não é possível pleito de restituição pelo retentor nos casos de retenção na fonte, uma vez que seu patrimônio não é afetado pela obrigação tributária.

O dever legal do agente retentor, de reter e recolher aos cofres públicos o dinheiro que retira do contribuinte, para pagamento do tributo devido, consubstancia típica obrigação tributária de espécie acessória, alinhando-se à definição contida no § 2º do artigo 113 do Código Tributário Nacional – fazer, não fazer ou tolerar, no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos.

Os preceitos básicos sobre a retenção na fonte referidos no presente trabalho amoldam-se à lógica de funcionamento da retenção na fonte pelos Entes Públicos, por força do disposto no parágrafo 1º do artigo 9º do Código Tributário Nacional, que prevê a possibilidade de atribuição, por lei, da condição de responsável às pessoas jurídicas de direito público pelo pagamento de tributos que lhes caiba reter na fonte, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros..

Nesse diapasão, o artigo 34 da Lei Federal nº 10.833/2003, ampliando o estabelecido no artigo 64 da Lei nº 9.430/96, impôs o recolhimento antecipado do Imposto de Renda, das contribuições para o financiamento da seguridade social – COFINS, para o Programa de Integração Social – PIS/PASEP e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido– CSLL, mediante retenção na fonte nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, por empresas públicas, sociedades de mista e demais entidades da Administração Pública Federal integrantes\_ do SIAFI<sup>61</sup>.

A Administração Pública, na retenção realizada por força do art. 34 da Lei nº 10.833/2003 não assume o pólo passivo da relação jurídica tributária.

Reforça tal entendimento o disposto no artigo 36 da Lei nº 10.833/2003, no sentido de que a importância retida e recolhida pela pessoa jurídica identificada no artigo 34 da mesma norma, será considerada antecipação de pagamento, sem correspondência com o real tributário da pessoa jurídica prestadora de serviços ou fornecedora de bens.

---

<sup>61</sup> Sobre o SIAFI, ver nota 67.

Havendo inadimplemento no recolhimento da exação e desde que haja previsão legal, a entidade responsável pela retenção sujeitar-se-á às penalidades cabíveis, e o agente público, por sua omissão, à responsabilização administrativa, civil e, conforme o caso, penal. No entanto, o *quantum* do tributo e contribuição não retidos não poderá ser exigido do agente retentor, na medida em que não integra a relação jurídico-tributária, devendo ser solvido pelo contribuinte.

Ainda que o Código Tributário Nacional preveja que o descumprimento da obrigação acessória a converte em obrigação principal (art. 113, § 3º), tal redação deve ser vista como norma geral, no sentido de que todo aquele que descumprir obrigação acessória deverá arcar com a sanção fixada em lei.

Além disso, o dever de retenção e entrega do valor relativo aos tributos e contribuições devidos pelo contribuinte, atribuído aos Entes da Administração Pública Federal pelo artigo 34 da Lei nº 10.833/2003, constitui nítida obrigação de fazer, no interesse da arrecadação ou fiscalização tributos, alinhando-se à definição de obrigação acessória, delineada no § 2º do artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Por conseguinte, concluo que o artigo 34 da Lei nº 10.833/2003 opera como norma de responsabilidade administrativa e não de responsabilidade tributária. As empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades da Administração Pública Federal integrantes do SIAFI, no exercício do mister de recolher antecipadamente o Imposto de Renda, as contribuições para o financiamento da seguridade social – COFINS, para o Programa de Integração Social – PIS/PASEP e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido– CSLL, mediante retenção na fonte nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e prestação de serviços, atuam como meros agentes de arrecadação de tributos.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003.

ANDRADE, José Maria Arruda de et al. **A retenção na fonte das remessas ao exterior e a legitimidade do substituto requerer a restituição de valores**. Revista de Direito Tributário da APET, São Paulo, Ano III, Edição 14, p. 57-78, junho de 2007.

BARROS, Maurício. **As Obrigações Tributárias Acessórias (Instrumentais) e a Responsabilidade Tributária (Solidária ou por Substituição/Retenção)**. Revista de Direito Tributário Associação Paulista de Direito Tributário, São Paulo, Ano IV, Edição 16, p. 103-144, dezembro de 2007.

BECHO, Renato L. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso 129817. Relator: Gonçalo Bonet Allage, DF, 05 de dezembro de 2002. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia.jsf>. Acesso em 17/06/2009.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso 134224. Relator: Edison Carlos Fernandes, DF, 12 de junho de 2003. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia.jsf>. Acesso em 17/06/2009.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004 Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2004/in4802004.htm>. Acesso em 17/6/2009.

BRASIL. Instrução Normativa RFB Nº 971, de 13 de novembro de 2009. Disponível em: <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/38/MF-RFB/2009/971.htm>. Acesso em 17/6/2010.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm). Acesso em 15/04/2009.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em 15/04/2009.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/\\_Quadro-2003.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/_Quadro-2003.htm). Acesso em 15/04/2009.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/lcp116.htm). Acesso em 15/04/2009.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/\\_Quadro-2003.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/_Quadro-2003.htm). Acesso em 15/04/2009.

BRASIL. SIAFI. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/SIAFI/atribuicoes.asp>, acesso em 17/06/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial nº 697007. Relator: Min. José Delgado, DF, 03 de maio de 2005. Disponível em <http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/Resposta>. Acesso em 17/06/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 417459. Relator Min. Franciulli Netto, DF, 09 de junho de 2004. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=417459&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=7>. Acesso em 17/6/2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 194382. Relator: Min. Maurício Corrêa, DF, 25 de abril de 2001. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=233898>. Acesso em 12/09/2010.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 2001.72.00.006826-2. Rel. Des. Fed. Maria Lúcia Luz Leiria, RS, 09 de junho de 2004. Disponível em: [http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/resultado\\_pesquisa.php](http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/resultado_pesquisa.php). Acesso em 17/6/2009.

BRITO, Edvaldo. **A Substituição Tributária no ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 02, p. 24-31, novembro de 1995.

CAIS, Cleide P. **O Processo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

CAMPOS, Dejalma de. **Responsabilidade Tributária**. Caderno de Pesquisas Tributárias: Centro de Estudos de Extensão Universitária, São Paulo, v. 5, p. 93-114, 1990.

COÊLHO, Sacha C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. **Reflexões sobre a hipótese de incidência dos tributos – substitutos e responsáveis tributários no direito brasileiro**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 08, p. 111-126, maio de 1996.

\_\_\_\_\_. **Responsabilidade Tributária**. Caderno de Pesquisas Tributárias: Centro de Estudos de Extensão Universitária, São Paulo, v. 5, p. 181-210, 1990.

DENARI, Zelmo. **Responsabilidade Tributária**. Caderno de Pesquisas Tributárias: Centro de Estudos de Extensão Universitária, São Paulo, v. 5, p. 115-138, 1990.

IBRAHIM, Fábio Z. **A Retenção na Fonte como Obrigação Instrumental**. Niterói, RJ: Impetus, 2008.

LA FONTAINE. **Fábulas**. Volume I. São Paulo: Landy Editora, 2004

MACHADO, Brandão. **Notas de Direito Comparado – Tributação na Fonte e Substituição Tributária**. In: SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, Homenagem a Alcides Jorge Costa, São Paulo: Quartier Latin, v. 1, p. 73-94, 2003.

MACHADO, Hugo de B. **Curso de Direito Tributário**. 29ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Ives G. da S. (coord.). **Responsabilidade Tributária**. Caderno de Pesquisas Tributárias: Centro de Estudos de Extensão Universitária, São Paulo, v. 5, 1990.

MELO, José Eduardo S. de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

OLIVEIRA, Ricardo M. de. **A sujeição passiva da Fonte Pagadora de Rendimento, quanto ao Imposto de Renda devido na fonte**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 49, p. 90-91, outubro de 1999.

PEIXOTO, Daniel M. **Responsabilidade dos Sócios e Administradores em Matéria Tributária**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 98, p. 239-261, 2006.

PETRY, Rodrigo. **Retenção das contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSSL na fonte: as Leis nºs 10.833/03 e 9.430/96**. Revista de Estudos Tributários, São Paulo, v. 06, nº 35, p. 5-16, jan-fev de 2004.

SOUSA, Rubens G. de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TILBERY, Henry. **Responsabilidade Tributária**. In: SOUZA, Hamilton Dias de et al. **Direito Tributário 2**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1973.