



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 27/09/1999
C	Stalutius
	Rubrica

Processo : 10314.000113/95-41
Acórdão : 201-71.898

Sessão : 29 de julho de 1998
Recurso : 105.102
Recorrente : BANCO BRADESCO S/A
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

IOF – NORMAS PROCESSUAIS - DECADÊNCIA – O prazo decadencial para lançamento do IOF sobre operação de câmbio, em virtude de descumprimento de condição suspensiva da cobrança do tributo, tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o Fisco tomou conhecimento do descumprimento, através de comunicação do órgão competente para verificar o adimplemento da condição (art. 173, I, CTN; artigo 78, II, Decreto-lei nº 37/66; artigo 1º, II, Decreto nº 68.904/71 e Portaria MF nº 27/79). **ILEGITIMIDADE DO SUJEITO PASSIVO** - A instituição financeira autorizada a realizar a operação de câmbio, por falta de disposição expressa de lei, não é responsável pelo recolhimento do IOF devido quando do descumprimento de condição suspensiva da cobrança do tributo pela empresa beneficiária do regime especial de *drawback*, não podendo, assim, figurar como sujeito passivo da obrigação tributária principal (art. 121, II, CTN). **Recurso a que se dá provimento para, no mérito, declarar a nulidade do lançamento, por ilegitimidade do sujeito passivo.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
BANCO BRADESCO S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Geber Moreira.

Sala das Sessões, em 29 de julho de 1998

Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta

Ana Neyle Olímpio Holanda
Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Valdemar Ludvig, Rogério Gustavo Dreyer, Jorge Freire, João Berjas (Suplente) e Sérgio Gomes Velloso.
cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.000113/95-41
Acórdão : 201-71.898
Recurso : 105.102
Recorrente : BANCO BRADESCO S/A.

RELATÓRIO

BANCO BRADESCO S/A, pessoa jurídica nos autos qualificada, contra quem foi lavrado Auto de Infração, em 16/01/95 (doc. fls. 36/37), pela falta de cobrança e recolhimento do IOF incidente sobre operações de câmbio para pagamento de mercadorias importadas sob regime de *drawback*, em que foi verificado o inadimplemento da obrigação de exportar por parte da empresa AUTOLATINA BRASIL S/A, em relação ao Ato Concessório Drawback nº 427-90/0083-7 e aos Contratos de Câmbio e Declarações de Importação mencionadas na Notificação Fiscal nº 01/94 (doc. fls. 31/32), sendo exigido o crédito tributário de 14.035,95 UFIR, com fulcro nos seguintes dispositivos legais: artigos 1º, IV, e 3º, III, do Decreto-Lei nº 1.783/80, alterado pelos artigos 1º do Decreto-Lei nº 1.844/80 e 7º do Decreto-Lei nº 2.471/88, item 3, letra *b*, da Seção 3, item 2, letra *d*, da Seção 4, item 4, letra *a*, da Seção 5, e item 2, letra *a*, da Seção 6, da Resolução BACEN nº 1.301/87, convalidada pelo artigo 8º do Decreto-Lei nº 2.471/88, e artigo 6º do Decreto nº 68.904/71.

A autuada impugnou o lançamento (fls.43/46), onde, em síntese, alega que:

a) em face do recebimento da Notificação Fiscal nº 01/94, foram enviadas comunicações à empresa AUTOLATINA BRASIL S/A, supostamente devedora do IOF questionado, para que a mesma tomasse as providências pertinentes;

b) em resposta, aquela empresa manifestou-se pelo não pagamento do valor notificado, uma vez que havia se operado a decadência do direito de constituição do crédito tributário ali constante, não autorizando o débito de tais valores, pela impugnante, em sua conta corrente;

c) as instituições financeiras são responsáveis pela cobrança e recolhimento do IOF, conforme Decreto-Lei nº 1.783/80, art. 3º, com as alterações do Decreto-Lei nº 2.471/88, apenas enquanto presentes no ato as condições ensejadoras de tributação;

d) na espécie, por se tratar de *drawback*, os elementos que referendariam a suspensão/isenção do IOF escapam completamente ao controle da instituição financeira, que não deve e nem pode exercer fiscalização nas operações da contribuinte, atividade de competência



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.000113/95-41
Acórdão : 201-71.898

exclusiva da Secretaria da Receita Federal, conforme art. 3º do Decreto-Lei nº 2.471/88, portanto, a cobrança deveria recair exclusivamente sobre a contribuinte.

A autoridade recorrida julgou o lançamento procedente, assim ementando a decisão:

“EMENTA: A contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se verifique o inadimplemento da obrigação de exportar, relativamente às importações em Regime Especial de Importação “drawback”.

As instituições autorizadas a operar em câmbio são as responsáveis pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento, conforme item 3, b, da Seção 3 da Resolução BACEN Nº 1.301/87.

IMPUGNAÇÃO INDEFERIDA”.

Irresignada com a decisão singular, a autuada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, onde repisa os argumentos expendidos na impugnação. Aduz, ainda, que a posição adotada pela autoridade recorrida confronta com outra perfilhada em caso similar (Decisão SECTJTD nº 123/92), onde é exposto que a atribuição de responsabilidade para a cobrança do tributo citado no MNI 4.4.3.3., b, não se confunde com a responsabilidade prevista nos artigos 128 e 138 do Código Tributário Nacional, tendo a primeira determinação a finalidade de instituir e cobrar o tributo, conforme dispõe o regulamento, mas com a conotação de apenas receber os valores pagos pelo sujeito passivo para, em seguida, recolher a importância ao órgão administrador do tributo, e que não se confunde com aquela determinada no CTN.

Argumenta que o autuado não possui poderes para a cobrança eficaz da exigência junto ao sujeito passivo, e que se limitou a cumprir as determinações do MNI 4.4.6.2.2., no sentido de que o suposto devedor efetuasse o pagamento do IOF devido, porém, sem êxito. Que, como o contribuinte insiste na alegação de que os valores a que se refere o Auto de Infração guereado estão legalmente extintos pelo instituto da decadência, não possui o recorrente poderes para obrigá-la a pagar o tributo questionado.

Para o recorrente, o evento da descaracterização do regime de *drawback* é um fato gerador autônomo e posterior ao contrato de câmbio, e admitir a procedência do lançamento ora questionado importaria em responsabilizar a instituição financeira por atos que não praticou, não possuindo condições de efetuar controle de eventos futuros, de inteira e total responsabilidade do exportador.

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.000113/95-41
Acórdão : 201-71.898

Ao encerrar a sua peça recursal, o recorrente apresenta decisão do Segundo Conselho de Contribuintes em que se têm confirmadas as argumentações apresentadas no recurso, e pugna pela reforma da decisão recorrida, quer pela decadência alegada pelo contribuinte, quer pela ilegitimidade da instituição financeira como parte no processo fiscal, cancelando-se o Auto de Infração, com a conseqüente extinção do correspondente processo fiscal.

De conformidade com o disposto na Portaria MF nº 180, de 03 de junho de 1996, após a apresentação do recurso voluntário, o presente processo deveria ter sido encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional para que esta, em querendo, apresentasse contra-razões, o que não ocorreu.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'J' followed by a flourish.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.000113/95-41
Acórdão : 201-71.898

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

O lançamento ora questionado defluiu de descumprimento, por parte da empresa AUTOLATINA BRASIL S/A, de compromisso de exportação vinculado ao Ato Concessório de *Drawback* nº 427-90/0083-7.

Drawback é o nome dado a um regime especial de importação, no qual a pessoa importadora compromete-se a exportar a mercadoria importada, num determinado prazo, e sob certas condições, e, em virtude disso, tal operação de importação acoberta-se de vários benefícios tributários. O tratamento tributário especial advindo do *drawback* pode se dar sob três modalidades, que estão sujeitas a condições particulares: isenção, suspensão e restituição.

In casu, a modalidade tratada é a suspensão tributária, prevista no artigo 78, II, do Decreto-Lei nº 37/66 e regulamentada pelo Decreto nº 68.904/71, em que a cobrança dos tributos, cujos fatos geradores decorrem da operação de importação, fica suspensa em função da condição, estabelecida na norma. Realizada a condição, a suspensão tributária se transmutteria numa isenção de fato. Esgotado o prazo sem que a condição se efetivasse, ressurgiu integralmente a exigência do crédito tributário devido. Em não sendo cumprida tal condição, revoga-se a causa suspensiva e o Fisco deverá exigir do beneficiário do regime os tributos que deixaram de ser pagos.

Entretanto, em virtude de suas peculiaridades, a concessão do benefício fiscal do *drawback* resulta da manifestação de mais de um órgão administrativo. À época da importação da qual resultou o auto de infração combatido, para que se completasse a concessão do regime especial era necessária a autorização da CACEx (Carteira de Comércio Exterior, órgão do Banco do Brasil S/A), que, mediante requerimento do interessado, verificava se estavam presentes as condições para o gozo do benefício (item 4, Portaria MF nº 27/79), cabendo, ainda, àquele órgão a função de constatar o cumprimento posterior da condição suspensiva dos tributos (itens 10/13, Portaria MF nº 27/79). Em sendo verificado o inadimplemento de tal condição, a CACEx enviaria comunicação ao Fisco (itens 15 e 15.1, Portaria MF nº 27/79), que, a partir de então, deveria tomar as providências no sentido de cobrar os tributos devidos.

Como visto, tanto para a concessão quanto para a descaracterização do regime especial de *drawback* perfazem-se pela conjugação de vontades de mais de um órgão administrativo, estando entre aqueles caracterizados por Hely Lopes Meireles (Direito Administrativo Brasileiro, 17ª edição, p. 154) como atos administrativos complexos. Assim, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.000113/95-41
Acórdão : 201-71.898

Fisco, após manifestação favorável do órgão competente, suspende a exigibilidade dos tributos incidentes na operação de importação e se desvincula do controle do efetivo adimplemento, por parte do beneficiário, das condições determinadas no benefício fiscal. Com efeito, em face do inadimplemento de tais condições, o órgão fiscal somente poderá tornar efetiva a cobrança dos tributos suspensos após a comunicação do órgão responsável pela aferição da observância da condição.

Essa obrigatória presença de um segundo órgão para que se perfaçam os atos de concessão e de descaracterização do regime especial de *drawback* tem extrema importância quando da análise da ocorrência ou não da alegada decadência.

O artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, *in verbis*, determina:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”

Na espécie, quando a cobrança dos tributos incidentes sobre as operações decorrentes da importação estava suspensa, em face do cumprimento ou não de uma posterior condição, é inquestionável que o lançamento só poderia ser efetuado após a ciência, pelo órgão fiscal, do inadimplemento dessa condição. Como já frisamos anteriormente, no caso, tal conhecimento só seria possível após comunicação da CACEx.

Assim, aplicando-se o mandamento do artigo 173, I, do CTN, ao caso, tem-se que o prazo decadencial se iniciaria a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o órgão fiscal tomou conhecimento do descumprimento, por parte do beneficiário, das condições motivadoras do Ato Concessório de *Drawback*, em decorrência do qual, além de outros tributos, foi beneficiado com a suspensão do IOF incidente sobre a operação de câmbio decorrente da importação.

O Relatório de Comprovação de *Drawback* (fls. 73), cujo destinatário é o Delegado da Receita Federal em Santo André, Estado de São Paulo, foi expedido pela CACEx em 26/01/93, assim, o lapso de tempo de 5 (cinco) anos de que dispunha o Fisco para constituir o crédito tributário se iniciou em 01/01/94, como Auto de Infração questionado foi lavrado em 16/01/95, não há que se falar em decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Nacional, não devendo, portanto, ser acolhida a preliminar argüida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.000113/95-41
Acórdão : 201-71.898

No mérito, o recorrente alega vício do lançamento, em virtude de erro de eleição do sujeito passivo.

Por determinação do artigo 153, V, da Constituição Federal, compete à União instituir imposto sobre as operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, o chamado IOF.

O sujeito passivo do IOF incidente sobre as operações de câmbio, nos termos do artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.783/80, c/c o artigo 66 do CTN, é o comprador da moeda estrangeira.

O *caput* do artigo 3º do mesmo Decreto-Lei nº 1.783/80, combinado com o seu inciso III, estabeleceu que as instituições autorizadas a operar em câmbio são responsáveis pela cobrança do IOF devido nas operações de câmbio e pelo seu recolhimento ao Banco Central do Brasil, ou a quem este determinar, nos prazos fixados pelo Conselho Monetário Nacional, o que se configura em uma expressa determinação de responsabilidade tributária.

Quando se refere ao tema da responsabilidade tributária, o professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 5ª edição, pp. 93/94) diz que tal expressão apresenta um sentido amplo e outro restrito: o sentido amplo é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco exigir a prestação da obrigação tributária, e vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária; o sentido estrito é a sujeição, em virtude de disposição expressa de lei, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas que está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária. Como exemplo do sentido restrito da responsabilidade tributária, aquele autor cita o artigo 121, II, do CTN, que determina:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

(...)

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

Na hipótese em comento, como já citado, o artigo 3º, III, do Decreto-Lei nº 1.783/80, imputa a responsabilidade tributária pela cobrança e recolhimento do IOF, especificamente nas operações de câmbio, às instituições financeiras autorizadas a realizar tais operações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.000113/95-41
Acórdão : 201-71.898

Segundo o artigo 63, II, do CTN, o fato gerador do IOF, quando das operações de câmbio, é a efetivação do câmbio pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou a sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este.

Da interpretação conjunta dos artigos 63, II, do CTN, e 3º, III, do Decreto-Lei nº 1.783/80, tendo-se presente que a responsabilidade determinada no último dispositivo é aquela tomada em sentido estrito, depreende-se que tal responsabilidade se restringe à incidência do IOF quando da efetivação da operação de câmbio.

A cobrança dos tributos devidos, em face do descumprimento da condição de utilização do regime de *drawback*, por ser especial, não estaria abrangida por tal dispositivo legal, necessitando de determinação expressa de lei para que a instituição financeira operadora do câmbio seja tomada como responsável por tais tributos, o que não ocorre. Não há disposição legal expressa que determine serem as instituições financeiras que operaram o câmbio as responsáveis pelo recolhimento do IOF que passa a ser devido, em virtude do inadimplemento das condições determinadas para o gozo do benefício fiscal do *drawback*.

Em decorrência, não paira incerteza de que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa beneficiária do regime especial e que descumpriu a condição suspensiva da cobrança do tributo, no caso, a AUTOLATINA BRASIL S/A.

De outro modo não poderia ser. Como imputar à instituição financeira a responsabilidade pela execução de atos sobre os quais não tem qualquer controle, ou seja a instituição financeira não teria como verificar, junto à empresa importadora, se foram atendidas as condições necessárias ao gozo do benefício fiscal. Ademais, a instituição financeira não poderia impor a tal empresa a exigência do tributo, e, nesse caso, não se trataria apenas de imputação de responsabilidade tributária, mas de atribuição de competência para exigir o cumprimento de obrigação tributária, o que, de acordo com a Constituição vigente, compete aos entes estatais, e, mesmo assim, dentro do campo que lhes é rigidamente delimitado constitucionalmente.

Portanto, apenas ao Fisco compete proceder a cobrança do IOF junto à empresa beneficiária do regime especial de *drawback* quando esta deixar de implementar a condição necessária ao gozo do benefício.

Assim, tendo o Lançamento de fls. 36/37 se voltado contra sujeito passivo errôneo, deixa de atender a um dos seus requisitos específicos, determinado no artigo 10, I, do Decreto nº 70.235/72, sendo, portanto, nulo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.000113/95-41
Acórdão : 201-71.898

Com essas considerações, dou provimento ao recurso para anular o Lançamento de fls. 36/37, por erro de eleição do sujeito passivo.

Sala de Sessões, em 29 de julho de 1998

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA