



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

| | |
|-----|------------------------|
| 2.º | PUBLI CADO NO D. O. U. |
| C | De. 31 / 05 / 19 99 |
| C | |
| | Rubrica |

Processo : 10314.000207/95-93
Acórdão : 201-71.818

Sessão : 03 de junho de 1998
Recurso : 100.775
Recorrente : BANCO BMD S/A
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

IOF – CÂMBIO – DECADÊNCIA – ERRO NA ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – NULIDADE – O prazo decadencial, nos casos de *drawback* suspensão, onde atua outro órgão administrativo no controle do benefício fiscal, não se inicia quando do fim do prazo para exportação, mas a partir da ciência da autoridade fiscal do inadimplemento das condições concessivas do *drawback*. 2 – O sujeito passivo do IOF câmbio é o comprador da moeda estrangeira (art. 2º do Decreto-Lei nº 1.783/80). A responsabilidade da instituição financeira autorizada a operar em câmbio cinge-se à sua cobrança e recolhimento (art. 3º, III, do Decreto-Lei nº 1.783/80), não sendo hipótese de substituição tributária, prevista no CTN, art. 121, parágrafo único, inc. II. **Recurso provido para declarar a nulidade do lançamento, por erro na eleição do sujeito passivo.**

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para declarar a nulidade do lançamento, por erro na eleição do sujeito passivo.**

Sala de Sessões, em 03 de junho de 1998

Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta

Sérgio Gomes Velloso
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Valdemar Ludvig, Rogério Gustavo Dreyer, Jorge Freire, Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Ana Neyle Olímpio Holanda e Geber Moreira.
Eaal/CF



MIINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.000207/95-93
Acórdão : 201-71.818
Recurso : 100.775
Recorrente : BANCO BMD S/A

RELATÓRIO

A empresa foi autuada por falta de recolhimento do Imposto sobre Operações Financeiras incidente sobre câmbio relativo a pagamento de mercadorias importadas sob o regime de *drawback*, em que se verificou o inadimplemento da obrigação de exportar, por parte da contribuinte, Autolatina Brasil S.A.

Em impugnação tempestiva, o Banco Nacional S.A. argüiu, preliminarmente, a decadência do direito à constituição formal do crédito tributário, porque decorridos mais de cinco anos da data de ocorrência do fato gerador (12.04.86 a 26.10.89). O auto data de 17.01.95 e vem apoiado, na matéria, no argumento de que, nos termos do artigo 173 do CTN, o direito de a Fazenda constituir o crédito extingue-se após 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, tendo em vista que o prazo final constante no ato concessório do *drawback* para a exportação dos produtos foi 14.01.90 (doc. de fls. 718/719), o lançamento somente poderia ter sido efetuado após essa data, contando-se o prazo decadencial, conforme artigo 173 do CTN, a partir de 01.01.91.

A empresa considera que, tratando-se de vários fatos geradores, o termo inicial do prazo de decadência deve ser a data de cada um individualmente.

No mérito, alega que não foram demonstrados no auto de infração os fundamentos legais da exigência. Aponta, assim, que não é contribuinte do imposto em causa, primeiro porque não importou nem realizou câmbio para si, mas apenas operacionalizou a importação nos moldes colocados na guia de importação emitida pelo DECEX, cessando por completo sua participação na operação. Argumenta que não tem condições de averiguar se o importador exportou ou não os produtos comprometidos, nem pode, por isso, ser responsável tributário relativamente a qualquer descumprimento pela empresa.

A Decisão de Primeiro Grau vem às fls. 746 e ostenta a seguinte ementa:

“A contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se verifique o inadimplemento da obrigação de



Processo : 10314.000207/95-93
Acórdão : 201-71.818

exportar, relativamente às importações em Regime Especial de Importação “drawback”.

A hipótese de incidência do tributo encontra-se expressa nas Leis 5.172/66 e 5.143/66 c/c Resolução BACEN 1.301/87.

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 1.301/87.”

Em sua fundamentação, a autoridade julgadora acentua que a responsabilidade da instituição financeira não se esgota com o fechamento do câmbio, pois o mesmo dispositivo que determina a liquidação do contrato de câmbio como o momento para a cobrança do IOF determina que, no caso de *drawback*, o imposto deverá ser cobrado após a ciência da descaracterização do regime especial.

Enfatiza, ainda, o julgador singular, que o autuado, ao utilizar o benefício de alíquota zero nas operações de câmbio, benefício previsto nas Resoluções BACEN nº 816/83 e 1.301/87, subordinou a eficácia do ato à condição resolutória. Reproduz o item 4.4.6.2, “a”, da Resolução nº 1.301/87:

“2 – Sobre operações de câmbio o imposto devido é cobrado do contribuinte na data da liquidação do contrato de câmbio observada a exceção a seguir:

a) no caso de descaracterização, total ou parcial, do regime especial de “drawback”, até o décimo dia subsequente do da ciência de sua comunicação feita pelo Banco Central.”

Reproduz, ainda, o artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.783/80:

“Art. 3º – São responsáveis pela cobrança do imposto e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional, nos prazos e condições fixados pelo Secretaria da Receita Federal:

(...)

III – nas operações de câmbio, as instituições autorizadas a operar em câmbio;”.

Assim, conclui que, enquanto não se realizar caracterização formal “do ato jurídico, mas, verificada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.000207/95-93

Acórdão : 201-71.818

(art. 117 CTN e 119 CC), ou seja, o direito ao benefício da alíquota zero na liquidação do câmbio, voltando a relação jurídica à situação original.”

Ainda inconformado, o Banco autuado apresenta seu Recurso às fls. 755/769, insistindo, inicialmente, na preliminar de decadência, e citando, nesse rumo, julgados administrativos e judiciais no sentido de que, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, preclui o direito da Fazenda após cinco anos contados do fato gerador.

No mérito, reedita suas razões de impugnação, assinalando que a obrigação de fiscalizar materialmente as operações não é do Banco, que se limita à condição de responsável pelo tributo. Conclui apontando que “seria um supremo arbítrio exigir tributo de alguém simplesmente pela circunstância de que é mais fácil colhê-lo do que ao destinatário da carga tributária. Reproduz manifestações de Geraldo Ataliba e diz que não se pode admitir a substituição como mecanismo de troca de destinatários que a Constituição estabeleceu, pressupôs ou fixou.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several sharp, angular strokes.



Processo : 10314.000207/95-93
Acórdão : 201-71.818

VOTO CONSELHEIRO-RELATOR SÉRGIO GOMES VELLOSO

Discordo tanto do Fisco, na eleição do sujeito passivo, como da autoridade julgadora em seu entendimento quanto à contagem do prazo decadencial.

Primeiro analiso a questão da decadência, em face da sua prejudicialidade.

Asseverou a decisão recorrida que “*em se tratando de drawback, o lançamento do tributo far-se-á a partir da descaracterização do Regime Especial se for o caso*”. Sabemos que três são as modalidades que podem se revestir o *Drawback*: restituição, isenção e suspensão. Cada uma delas têm particularidades do ponto de vista tributário. A modalidade tratada nos autos é suspensão, prevista no art. 78, II, do Decreto-Lei nº 37/66. Nesta modalidade, que a doutrina chama beneficiamento ativo, deve haver identidade física entre a mercadoria que entra e a que sai. Em outras palavras, a mercadoria importada deverá, obrigatoriamente, estar agregada naquela que se comprometeu o beneficiário do regime exportar.

Na modalidade suspensão, tecnicamente falando, a mercadoria adentrada no território nacional é tributada, aliás, como fica patente nas Declarações de Importação anexadas (fls. 127/128, p. ex.), havendo o lançamento. Todavia, o que se opera, em virtude da legislação de regência, é a suspensão da exigibilidade do tributo sob condição. Assim, não cumprindo o beneficiário do regime aquilo que se comprometeu, revogada estará a causa suspensiva da exigibilidade, portanto, passível de ser cobrado o tributo. Nada impede que o Fisco o faça através de Auto de Lançamento, como foi feito no caso sob comento.

Todavia, forçoso reconhecer que o instituto de benefício fiscal do *drawback* é um ato administrativo complexo. Tais atos, como ensina o mestre Hely¹, resultam da manifestação de vontade de mais de um órgão administrativo. E nem se fale de que, por ser o Banco do Brasil uma sociedade de economia mista, não há ato administrativo. Na hipótese, estreme de dúvidas, o Banco exerce função tipicamente administrativa, o fazendo sob delegação.

Originariamente, a competência para conceder o regime era da extinta Comissão de Política Aduaneira, que delegou à antiga Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil (CACEX). Assim, o regime, na época dos fatos, foi concedido pela CACEX, a requerimento do interessado, mediante ato concessório identificando as condições. Sendo o benefício a suspensão

¹ MEIRELLES, Hely Lopes, in “Direito Administrativo Brasileiro”, Malheiros, 22ª ed., 1997, p. 154.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.000207/95-93

Acórdão : 201-71.818

dos tributos cujo fato gerador decorrer da importação da mercadoria a ser embutida na posteriormente exportada, mister a intervenção do órgão fazendário para fazer tal direito efetivo. E isso se dá quando os tributos oriundos da exportação ficam com sua exigibilidade suspensa.

Contudo, após a Fazenda Nacional suspender a exigibilidade de tais tributos, ela fica desvinculada do controle do efetivo adimplemento do beneficiário das condições pactuadas no ato concessivo do benefício fiscal. No caso do IOF câmbio, cujo fato gerador ocorre no instante em que se dá a compra da moeda estrangeira, a entidade financeira operadora de câmbio fica eximida de cumprir sua obrigação acessória de reter o tributo.

Com efeito, o órgão fiscal, então, desvinculado que está de toda e qualquer forma de controle do *drawback* sob análise, só poderá tornar efetiva a cobrança do tributo suspenso, em face da inadimplência do beneficiário do regime, quando o órgão governamental responsável pelo prefalado fiscal assim lhe comunicar.

Ao revés, teríamos a hipótese da CACEX, ou outro órgão que administre benefício fiscal, por qualquer tipo de descontrole, comunicando ao Fisco já decorrido o suposto prazo decadencial. E este foi o raciocínio da decisão recorrida, do qual não pactuo.

Em relação ao tributos cujos fatos geradores vinculam-se à entrada da mercadoria no território nacional ou seu desembarço aduaneiro, nem há que se falar em decadência, posto que na Declaração de Importação houve lançamento, porém, suspendendo sua exigibilidade, em face do benefício fiscal do *drawback*.

Mas, no caso dos autos, poderíamos até admitir a hipótese de decadência em relação ao IOF cobrado no câmbio. Isto porque este tributo, em face da determinação legal, é retido e recolhido pelas instituições financeiras intervenientes na operação cambial. Mas, gize-se, como adiante nos ateremos mais detidamente, não é hipótese de responsabilidade ou substituição tributária.

Assim, é que o prazo decadencial só começará a correr contra a Fazenda Nacional quando o outro órgão administrativo interveniente, na espécie a CACEX, der ciência ao Fisco do cumprimento ou não das condições impostas a concessão do benefício prefalado.

Nada obstante, porém, o lançamento do IOF é nulo, pois houve errônea eleição do sujeito passivo. O sujeito passivo do IOF que incide na operação de compra de moeda estrangeira é o comprador desta, nos termos do disposto no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.783/80.



Processo : 10314.000207/95-93
Acórdão : 201-71.818

Não trata a hipótese de substituição tributária, onde a responsabilidade da 3ª pessoa exclui total e automaticamente a responsabilidade do contribuinte, nascendo a obrigação tributária direta e originariamente contra o substituto.

A responsabilidade atribuída ao estabelecimento bancário pela cobrança e recolhimento do tributo (art. 3º do Decreto-Lei nº 1.783/80), utilizando-me das palavras de Vittorio Cassone, seria uma responsabilidade por transferência, que ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma determinada pessoa (no caso, o comprador de moeda estrangeira), entretanto, em virtude de fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente.

Diverso seria o caso se estivéssemos frente à responsabilidade por substituição. Nesta hipótese, como ensina o mestre Alfredo A. Becker, “o fenômeno da substituição opera-se no momento político em que o legislador cria a regra jurídica. E a substituição que ocorre neste momento consiste na escolha pelo legislador de qualquer outro indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência e fato-signo presuntivo.” Ou seja, quando essa escolha do legislador se torna regra jurídica, e ela incide criando a obrigação tributária, essa obrigação tributária já nasce contra o substituído legal tributário. É a hipótese versada no art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN, que, por constar a expressão responsável, poderia dar margem a dúvida, embora já não mais existente a nível doutrinário e jurisprudencial.

Em decorrência, não paira incerteza que a obrigação tributária nasceu contra o contribuinte do citado imposto, *in casu*, a Autolatina. As instituições financeiras, através de lei que lhes atribuiu o ônus de se responsabilizarem pela cobrança e recolhimento, deixam de reter o tributo, entretanto, v.g., no momento em que a autoridade judiciária, em provimento mandamental, ordene à instituição financeira que não retenha o IOF em relação ao pagamento de uma específica compra de moeda estrangeira. Ou, como na hipótese sob comento, quando há mandamento legal expresso para que assim proceda.

Destarte, não intervindo a instituição financeira, por imposição legal, a cobrança posterior, por não ter o contribuinte implementado condições que tornavam o tributo inexigível, há de ser feita diretamente do contribuinte. Não é caso de substituição tributária. E nem há que se falar, ainda, em responsabilidade tributária por transferência, que só ocorrerá quando do inadimplemento da obrigação tributária originária, dando causa à obrigação derivada, positivamente prevista como responsabilidade tributária (CTN, arts. 128 e seguintes).

Nesse sentido, o seguinte aresto:

“... I – O pagamento do tributo deve ser feito pelo contribuinte e só na hipótese de não ser o mesmo encontrado é que se impõe a exigibilidade ao



MIINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.000207/95-93
Acórdão : 201-71.818

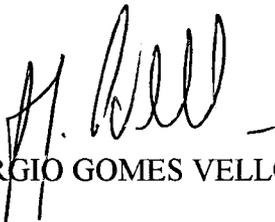
responsável...” (TRF 1ª Região. MAS 93.01.34466-MT, j. 09/05/94, DJU 26/05/94).

Tendo o lançamento se voltado contra sujeito passivo errôneo, é o mesmo nulo.

Ante todo o exposto, dou provimento ao recurso para declarar a nulidade do Lançamento de fls. 721, por erro na eleição do sujeito passivo.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 03 de junho de 1998


SÉRGIO GOMES VELLOSO