



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 27/04/1999
C	<i>Stolutius</i>
	Rubrica

Processo : 10314.003881/95-20

Acórdão : 201-71.879

Sessão : 29 de julho de 1998

Recurso : 104.488

Recorrente : BANCO CIDADE 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 CIDADE 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 : 10314.003881/95-20
Acórdão : 201-71.879
Recurso : 104.488
Recorrente : BANCO CIDADE S/A.

RELATÓRIO

BANCO CIDADE S/A, pessoa jurídica nos autos qualificada, contra quem foi lavrado Auto de Infração, em 08/08/95 (doc. fls. 01/02), 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 427-88/106-0 e suas alterações, e aos Contratos de Câmbio constantes do demonstrativo de fls. 03/07, onde é exigido o crédito tributário de 14.307,56 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.

O autuado impugnou o lançamento (fls. 65/69), onde, em síntese, alega que:

a) extinção do crédito tributário que estaria alcançado pelo instituto da decadência, uma vez que os fatos geradores da obrigação tributária ocorreram em 01/12/88, 22/06/90 e 04/07/90, e o contribuinte foi notificado do Auto de Infração apenas em 08/08/95, portanto, passados mais de 05 (cinco) anos;

b) a Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos Acórdãos nºs CSRF/02-0.177 e RP/104-0.086, pronuncia-se favorável ao posicionamento de que está precluso o direito de a Fazenda Nacional promover o lançamento de ofício para cobrar imposto não recolhido, quando passados cinco anos do fato gerador, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação (art. 150 e parágrafos do CTN);

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



Processo : 10314.003881/95-20
Acórdão : 201-71.879

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

IMPUGNAÇÃO INDEFERIDA”.

Irresignado com a decisão singular, o autuado, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, onde repisa os argumentos expendidos na impugnação, aduzindo, ainda, as seguintes razões:

a) rebate a autoridade recorrida quando aquela afirma que “os fatos geradores ocorreram em 01/09/88 e 02/08/90. Entretanto, em se tratando de drawback, o lançamento do tributo far-se-á a partir da descaracterização do Regime Especial, se for o caso.”;

b) argumenta que a confirmação das datas de ocorrência dos fatos geradores pelo julgador de primeira instância esgota todas as argumentações acerca da extinção do crédito tributário questionado;

c) ressalta que a legislação que regulamenta o Regime Especial – drawback – não versa qualquer matéria no sentido de estipulação do prazo decadencial, uma vez que, por óbvio, é o momento que se descaracterizou o Regime Especial, como no caso em foco, assim, transcorridos os cinco anos a contar do fato gerador, não há mais que se falar em lançamento de crédito tributário; e

d) afirma que, mesmo se fosse considerado o impugnante como responsável tributário pelo recolhimento do IOF, decaído o direito da Fazenda contra o contribuinte direto, o mesmo se estende ao Banco, nos termos do Código Tributário Nacional, muito menos.

Ao encerrar a sua peça recursal, o recorrente pugna pela reforma da decisão recorrida, por ter julgado sem observar os fatos e contrariamente à lei tributária.

De conformidade com o disposto na Portaria MF nº 180, de 03 de junho de 1996, a Procuradoria da Fazenda Nacional, instada a se pronunciar (fls. 92), não apresentou contra-razões.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10314.003881/95-20
Acórdão : 201-71.879

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 427-88/106-0 e seus aditivos.

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 transmutaria 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. Em sendo verificado o inadimplemento de tal condição, a CACEx enviaria comunicação ao Fisco, 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



Processo : 10314.003881/95-20
Acórdão : 201-71.879

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. 18), cujo destinatário é o Delegado da Receita Federal em Santo André, Estado de São Paulo, foi expedido pela CACEx em 24/04/92, assim, o lapso de tempo de 5 (cinco) anos de que dispunha o Fisco para constituir o crédito tributário se iniciou em 01/01/93, como Auto de Infração questionado foi lavrado em 08/08/95, 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.

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



Processo : 10314.003881/95-20
Acórdão : 201-71.879

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 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10314.003881/95-20

Acórdão : 201-71.879

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. 01/02 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.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.003881/95-20

Acórdão : 201-71.879

Com essas considerações, dou provimento ao recurso para anular o Lançamento de fls. 01/02, por erro de eleição do sujeito passivo.

Sala de Sessões, em 29 de julho de 1998

Ana Neyle Olimpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA