



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.003885/95-81
Acórdão : 201-71.919

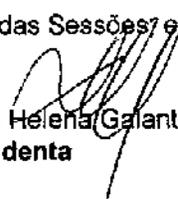
Sessão : 30 de julho de 1998
Recurso : 105.585
Recorrente : BANCO REAL S.A.
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

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 REAL S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Esteve presente ao julgamento a advogada da recorrente, Dra. Tatiana Carvalho de Seda. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Geber Moreira.

Sala das Sessões em 30 de julho de 1998


Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta


Ana Neyte Olímpio Holanda
Relatora

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

OPR/GB



Processo : 10314.003885/95-81

Acórdão : 201-71.919

Recurso : 105.585

Recorrente : BANCO REAL S.A.

RELATÓRIO

BANCO REAL 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, de 16/09/88, e seus Aditivos de nrs. 427-89/069-4, de 21/03/89, 427-89/285-9, de 20/10/89, 427-89/293-0, de 24/10/89, e 1963-92/193-0, de 24/04/92, onde é exigido o crédito tributário de 566.449,44 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. 185/187), onde, em síntese, alega o que se segue:

- a) que o auto de infração improcede, pois, na espécie, não há que se falar em responsabilidade tributária do impugnante;
- b) que, a teor do artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.783/80, alterado pelo Decreto-Lei nº 2.471/88, incumbe às instituições financeiras, nas operações de câmbio, e enquanto presentes no ato as condições ensejadoras da tributação, tão somente, a responsabilidade quanto à cobrança e recolhimento do IOF;
- c) que, na espécie, trata-se de operação de *drawback*, onde o benefício fiscal é concedido à empresa exportadora, no caso, o contribuinte, não se encontrando, por isso, a instituição financeira em nenhum polo da relação jurídica;
- d) que as condições de isenção ou suspensão do referido imposto, bem como a fiscalização das operações realizadas são de competência indelegável da Secretaria da Receita Federal, à luz do artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.471/88;
- e) que a responsabilidade pelo descumprimento da obrigação imposta quando da operação de *drawback* é tão-somente da empresa exportadora, uma vez que as instituições financeiras não exercem nenhum poder de fiscalização das operações do contribuinte;
- f) que os fatos geradores das operações referidas no Auto de Infração dizem respeito a contratos liquidados com o transcurso de mais de 05 (cinco) anos, já com a extinção do crédito tributário, *ex vi* do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional;



Processo : 10314.003885/95-81
Acórdão : 201-71.919

- g) que a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 05 (cinco) anos, contados da data de sua constituição definitiva, (artigo 174 do CTN), o que significa que a Fazenda Pública tem o mesmo prazo para cobrar e propor a execução do crédito;
- h) que o impugnante não pode ser responsabilizado por obrigação já prescrita.

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 1.301/87.

IMPUGNAÇÃO INDEFERIDA"

Irresignado com a decisão singular, o autuado, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, onde repisa os argumentos expendidos na impugnação, aduzindo, ainda, fartas considerações acerca do regime aduaneiro especial de *drawback*, e da cobrança do Imposto sobre Operações Financeiras quando da operação de câmbio realizada para a aquisição de moeda estrangeira utilizada na operação de importação.

Argumenta que a tributação, quando da ocorrência do fato gerador, se deu à alíquota zero, e que o Fisco não poderia, ao seu bel prazer, eleger outro fato gerador para a cobrança do IOF, e, que mesmo se considerada uma isenção condicionada, nos termos do artigo 176 do CTN, a condição deveria ser cumprida pelo beneficiário da isenção, *ex vi* dos artigos 319 e 327 do Decreto nº 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro). Assim, determinação da Resolução do CMN (norma infra-legal), que prevê ser tal responsabilidade da instituição financeira, é totalmente despida de juridicidade, devendo ser, de pronto, afastada, por infringir o princípio da estrita legalidade tributária.

O recorrente argumenta, ainda, que, conforme determinação do artigo 121, parágrafo único, I e II, do CTN, e do artigo 3º, III, do Decreto-Lei nº 1.783/80, com a alteração dada pelo artigo 7º, do Decreto-Lei nº 2.471/88, a sua caracterização como responsável pelo IOF, nas operações que envolvem *drawback*, cinge-se apenas às operações de câmbio e em nenhum outro momento. Que a regra prevista no item 4.4.6.2, a, do Regulamento do IOF, que determina a cobrança do contribuinte, no caso de descaracterização, total ou parcial, do regime de *drawback*, até o décimo dia subsequente ao da ciência da comunicação feita pelo BACEN, não institui nova obrigação tributária, mas, no máximo, uma obrigação de a instituição financeira envidar todos os esforços para a obtenção de tais valores do contribuinte do tributo que descumpriu as exigências.

Ao encerrar a sua peça recursal, o recorrente apresenta farta jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes em que se têm confirmadas as argumentações apresentadas no recurso, e pugna pela reforma da decisão recorrida, para que o guerreado lançamento seja declarado nulo e o conseqüente cancelamento da exigência fiscal nele consubstanciada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.003885/95-81
Acórdão : 201-71.919

De conformidade com o disposto na Portaria nº 180, de 03 de junho de 1996, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões, onde requer seja negado provimento ao recurso impetrado.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.003885/95-81
Acórdão : 201-71.919

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

O lançamento ora questionado deflui 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 regulamentado 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 tendo sido 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, em prazo determinado, 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 a concessão quanto 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10314.003885/95-81

Acórdão : 201-71.919

Essa obrigatória presença de um segundo órgão para que se perfeçam 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. 74), 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 o 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, a 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 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



Processo : 10314.003885/95-81
Acórdão : 201-71.919

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 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? 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 também 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

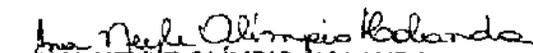
Processo : 10314.003885/95-81
Acórdão : 201-71.919

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.

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

Sala das Sessões, em 30 de julho 1998


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA