



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo :** 10314.003886/95-43

**Acórdão :** 201-71.865

**Sessão :** 28 de julho de 1998

**Recurso :** 104.501

**Recorrente :** UNIBANCO – UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS 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 do recurso interposto por:  
**UNIBANCO – UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS 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 de Sessões, em 28 de julho de 1998

**Luiza Helena Galante de Moraes**  
**Presidenta**

**Ana Neyde Olímpio Holanda**  
**Relatora**

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

Eaal/CF



Processo : 10314.003886/95-43

Acórdão : 201-71.865

Recurso : 104.501

Recorrente : UNIBANCO – UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.

## RELATÓRIO

UNIBANCO – União de Bancos Brasileiros S/A, pessoa jurídica nos autos qualificada, contra quem foi lavrado Auto de Infração, em 11/08/95 (doc. fls. 01/03), 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 nºs. 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 14.866,29 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.

A autuada impugnou o lançamento (fls. 70/75), onde, em síntese, alega que:

a) recebeu, na condição de suposto responsável tributário, a Notificação nº 04/95, na qual era solicitado que procedesse a cobrança e recolhimento do IOF incidente sobre a descaracterização parcial de *drawback*, por inadimplemento do compromisso de exportar, assumido pela Autolatina Brasil S/A;

b) encaminhou a notificação recebida à empresa retrocitada, que, em resposta, alegou haver se operado a decadência, motivo pelo qual não deveria ser efetuado qualquer pagamento a título do tributo questionado;

c) ante a alegação de decadência do direito de cobrança do tributo, anunciada pela Autolatina, com ela deveria ser discutido o mérito da questão, pois, em se tratando de *drawback*, as condições que ensejaram a suspensão da cobrança do IOF não dizem respeito ao impugnante, na medida em que a este não compete fiscalizar as operações do gênero, no tocante ao cumprimento de obrigações assumidas pela contribuinte, competência essa exclusiva da Secretaria da Receita Federal, à luz do artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.471/88;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10314.003886/95-43

Acórdão : 201-71.865

d) a legislação que delibera ser a instituição financeira a contribuinte substituta ou responsável pelo IOF, decorrente do fechamento do contrato de câmbio, não determina que as mesmas continuem nessa condição além do momento da efetiva venda da moeda;

e) *in casu*, no momento do fechamento do câmbio não havia a obrigatoriedade de que fosse efetuado o pagamento de IOF, e que a descaracterização do *drawback*, condição para tal suspensão do tributo, operou-se por fatores alheios ao impugnante, sendo indevida a cobrança dos valores lançados no Auto de Infração guerreado, uma vez que a impugnante não tem qualquer poder de fiscalização sobre as operações da empresa que deixou de cumprir as exigências necessárias à não cobrança do IOF; e

f) inexistente a obrigação à época do fechamento do câmbio, não há que se cogitar que, por comportamento comissivo ou omissivo do sujeito passivo, venha a impugnante a suportar o ônus tributário que lhe está sendo imputado.

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".**

Irresignada com a decisão singular, a autuada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, onde repisa os argumentos expendidos na impugnação, aduzindo, ainda, que as alegações de não ocorrência de decadência ou extinção do crédito tributário, da forma como se encontra formulada na decisão, somente seria oponível ao sujeito passivo e não ao responsável tributário, para quem o prazo decadencial iniciou-se com o fechamento do câmbio, até mesmo porque essa sua qualificação se encerrou naquele momento.

Ao encerrar a sua peça recursal, a recorrente pugna pela reforma da decisão recorrida, com o cancelamento do auto de infração e a consequente desconstituição do crédito tributário no mesmo consignado, com posterior arquivamento do processo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10314.003886/95-43  
Acórdão : 201-71.865

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. 116), não apresentou contra-razões.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

357

Processo : 10314.003886/95-43  
Acórdão : 201-71.865

### 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 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 CACEEx (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 CACEEx 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

358

Processo : 10314.003886/95-43

Acórdão : 201-71.865

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*, 17<sup>a</sup> 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.

Essa obrigatoriedade de 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. 31), 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, porém, como o Auto de Infração questionado foi



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10314.003886/95-43

Acórdão : 201-71.865

lavrado em 11/08/95, 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 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10314.003886/95-43

Acórdão : 201-71.865

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

361

**Processo : 10314.003886/95-43**  
**Acórdão : 201-71.865**

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 de Sessões, em 28 de julho de 1998

*Ana Neyle Olímpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA