



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 04 / 11 / 19 99
C	Rubrica

17

Processo : 10314.006026/95-61
Acórdão : 202-11.203

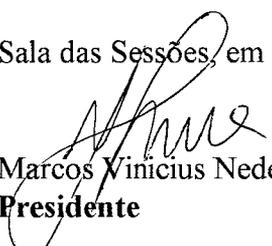
Sessão : 19 de maio de 1999
Recurso : 108.255
Recorrente : BANCO ECONÔMICO S/A
Recorrida : DRJ em São Paulo – SP

IOF – NORMAS PROCESSUAIS – 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, do CTN). **Recurso a que se dá provimento para declarar a nulidade do lançamento, por ilegitimidade do sujeito passivo.**

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

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

Sala das Sessões, em 19 de maio de 1999


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Helvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges, Luiz Roberto Domingo, Ricardo Leite Rodrigues e Oswaldo Tancredo de Oliveira.

sbp/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.006026/95-61
Acórdão : 202-11.203

Recurso : 108.255
Recorrente : BANCO ECONÔMICO S/A

RELATÓRIO

Contra a instituição financeira, nos autos qualificada, foi lavrado auto de infração, sob alegação de ter ocorrido falta de cobrança e recolhimento do IOF, incidente sobre operações de câmbio, para pagamento de mercadorias importadas sob regime especial de *drawback*, em decorrência de inadimplemento da obrigação de exportar, por parte da empresa AUTO LATINA BRASIL S/A, conforme Relatório de comprovação de *drawback* nº 1963-92/082-8 (fls. 51), emitido pela CACEX – Banco do Brasil, órgão administrador dos benefícios do regime, nas modalidades “suspensão e isenção”.

Inconformada, a autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação de fls. 81/85, argumentado, em síntese, o seguinte:

1 – que tal problema já foi objeto de outras impugnações, oferecidas pelo contestante, em procedimentos fiscais anteriores, que, julgados, oferecem Decisões como a de nº 001600/95.32.26;

2 – que tais decisões, por violarem, frontalmente, os parâmetros da normatividade vigente e por fazerem tabula rasa das reiteradas decisões que este Egrégio Conselho (sic) tem proferido sobre a matéria, não poderão, afinal, prevalecer, sendo justificável que, no presente caso, a ação fiscal seja julgada IMPROCEDENTE;

3 – que o auto de infração, lavrado pelas zelosas autoridades fazendárias, ao descrever as circunstâncias que ensejaram o procedimento fiscal, alude a fatos geradores ocorridos entre 08/12/87 e 22/03/88;

4 – que o tributo, objeto de exigência, é, precisamente, o IOF, cujo crédito se constitui através de lançamento por homologação;

5 – relativamente à contagem dos prazos de decadência, nos lançamentos por homologação, dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 150, § 4º;

6 – que, ocorridos os fatos geradores do IOF entre 08/12/87 e 22/03/88, teriam os órgãos da administração fazendária até 08/12/92 e 22/03/93 para homologar os procedimentos da autuada, ou efetuar os lançamentos constitutivos dos créditos que entendessem devidos;



Processo : 10314.006026/95-61
Acórdão : 202-11.203

7 – deixando, como de fato deixaram, os órgãos fazendários de proceder, segundo a disciplina imperativa do artigo 150, § 4º, do CTN, por terem formalizado a exigência fiscal apenas em 05/12/95, portanto, há mais de 5 anos da ocorrência dos fatos geradores, claros e amplamente evidenciados estão os efeitos da decadência sobre o direito de constituição do crédito tributário alegado;

8 – que inexistente relação jurídico-fiscal que obrigue o Banco recorrente a suportar os efeitos da responsabilidade, que os agentes fiscais autuantes pretendem lhe imputar;

9 – que o Regulamento do IOF manda aplicar, nas operações de câmbio, relativas a importações sob regime de *drawback*, o benefício da alíquota zero, a instituição autorizada a operar em câmbio, assim procedendo, terá pautado sua conduta nos mais estritos e rigorosos parâmetros da lei, não havendo, pois, como responsabilizá-la pelo virtual inadimplemento da condição de exportar, por parte da empresa importadora;

10 – que não poderia ser diferente, visto que, no direito tributário brasileiro, a responsabilidade tributária não deduz, nem se presume; ou decorre expressamente de lei, em sentido material e formal, ou então, inexistirá, sendo exatamente essa a disciplina emanada do artigo 128 do Código Tributário Nacional;

11 – prossegue dizendo que a pretensão fazendária de imputar ao Banco defendente a responsabilidade pelo inadimplemento do compromisso de exportar, assumido pela Autolatina, em virtude de ter realizado importações sob os benefícios do regime de *drawback*, não encontra respaldo no Direito Tributário brasileiro, visto inexistir previsão normativa para que a instituição de câmbio responda pelo inadimplemento de seus clientes, em face de importações realizadas sob o regime de *drawback*;

12 – que, em face do princípio da estrita legalidade tributária, simples “resolução” jamais seria instrumento jurídico-normativo idôneo para atribuir responsabilidade tributária, a quem quer que seja; e

13 – afirma que a autuação, ao pretender imputar, diretamente, à instituição financeira, a responsabilidade pelo recolhimento de imposto devido, em razão do inadimplemento do compromisso de *drawback*, também violou o entendimento já consagrado pela jurisprudência deste (sic) Egrégio Segundo Conselho, sobre o *thema decidendum*.

Através da Decisão DRJ/SP nº 006186/96.32.104/96, a autoridade singular manifestou-se pelo indeferimento da impugnação, cuja ementa está assim redigida:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.006026/95-61
Acórdão : 202-11.203

“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.

A notificação Fiscal, emitida anteriormente à lavratura do Auto de Infração, dá cumprimento ao item 2, “a”, da seção 6 da Resolução 1.301/87.

Delegação Normativa do IOF é outorgada ao Conselho Monetário Nacional e ao Banco Central do Brasil, respectivamente, pelas Leis nºs 5.143/66 e 4.595/64, que baixam as competentes Resoluções para esse efeito.

IMPUGNAÇÃO INDEFERIDA”.

Às fls. 89/101, a autuada apresenta, tempestivamente, Recurso, reforçando as alegações iniciais.

É o relatório.



Processo : 10314.006026/95-61
Acórdão : 202-11.203

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Presentes os pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, passo, primeiramente, ao exame das preliminares.

A priori, entendo que, para que o Colegiado possa aferir a quem cabe a razão em determinado processo, deve examinar, primeiramente, questões preliminares que antecedem, lógica e cronologicamente, a questão principal: o mérito.

As questões preliminares dizem respeito ao próprio exercício do direito de ação (condições da ação) e à existência e regularidade da relação jurídica processual (pressupostos processuais).

As condições da ação são três: **legitimidade das partes**, interesse processual e possibilidade jurídica. Ausente uma delas, ou mais de uma, como consequência, ocorre o fenômeno da carência de ação, ou seja, extinção do processo, sem julgamento do mérito, conforme dispõem os artigos 267 e 301 do Código de Processo Civil, a seguir reproduzidos (v. Código de Processo Civil comentado – Nelson Nery Júnior e Rosa Maria Andrade Nery - Ed. rev. dos Tribunais – pág. 581):

“Art. 267. Extingue-se o processo, sem julgamento do mérito:

(...)

VI - quando não ocorrer qualquer das condições da ação, como a possibilidade jurídica, a legitimidade das partes e o interesse processual;

Art. 301. Compete-lhe, porém, antes de discutir o mérito, alegar:

(...)

VIII - incapacidade da parte, defeito de representação ou falta de autorização.”

Parte, em sentido processual, é aquela que pede (parte ativa) e aquela em face de quem se pede (parte passiva) a tutela jurisdicional. Em se tratando de *drawback*, a jurisprudência desta Câmara é pacífica no sentido de exonerar o responsável legal pela cobrança de tributo e seu respectivo recolhimento ao Tesouro Nacional, quando aquele se vê impedido de exercer tais atribuições, no momento da ocorrência do fato gerador, por razões a que não deu causa.



Processo : 10314.006026/95-61
Acórdão : 202-11.203

Teresa Arruda Alvim Wambier, em seu livro intitulado “*Nulidades do Processo e da Sentença*” (4ª edição - Ed. Revista dos Tribunais, p. 44), ao se referir à “legitimidade” (item 1.2.2.2), assim se posiciona:

"O conceito de legitimidade pertence à teoria geral do direito. Tem penetração em todos os ramos do direito, tanto material como processual. Trata-se de uma qualidade que resulta da relação entre o sujeito e um objeto: essa qualidade é auferida em função de ato jurídico realizado ou a ser praticado, ou, mais especificadamente, da relação entre o sujeito e a relação jurídica."

A conclusão a que se chega é que, se o lançamento é nulo, por falta de uma das condições da ação (legitimidade de parte), todos os atos posteriores serão absolutamente nulos, de que fazem parte a intimação, a impugnação, a decisão singular e o recurso apresentado pelo interessado. Tem-se que não há nada mais grave do que a extinção do processo *ab initio*, por ilegitimidade *ad causam*. Assim, por exemplo, teríamos, em decorrência, a ofensa de outro pressuposto processual de existência, o da “intimação”. Deve ser intimado aquele que, segundo o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, artigo 23, “seja” o sujeito passivo.

Por outro lado, uma das funções deste órgão julgador é a do reexame, primeiro, dos atos da administração, sujeitos à aplicação das leis, como um todo, partindo-se, portanto, do ato primordial, que é o próprio lançamento. Havendo vícios, ligados às condições da ação, aos pressupostos processuais de existência e de validade, há de não se adentrar em outras questões, em face de que as “nulidades absolutas” invalidam o próprio processo. A continuação de uma controvérsia inexistente seria despicienda e contrária ao princípio da economia processual.

Nesta matéria, oportuno transcrever parte do voto condutor do Acórdão nº 201-70.645, da lavra do ilustre Conselheiro Expedito Terceiro Jorge Filho.

“Nas operações de câmbio são contribuintes do IOF, conforme art. 66 do CTN c/c o art. 2º do Decreto-Lei nº 1.783/80, os compradores de moeda estrangeira, que no caso dos autos foi a Autolatina Brasil S/A.

O parágrafo único do art. 121 do CTN especifica quem é sujeito passivo da obrigação tributária principal, e em seu inciso II, estipula que o responsável será sujeito passivo, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.006026/95-61
Acórdão : 202-11.203

O Código Tributário Nacional em seu art. 128 determina que a lei poderá, de modo expresse, atribuir a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, a responsabilidade pelo crédito tributário.

Para atender o preceito da lei complementar, no tocante ao IOF, foi baixado o Decreto-Lei nº 1.783/80 que em seu art. 3º, inciso III, atribui às instituições financeiras autorizadas a operar com câmbio, a responsabilidade pela cobrança e recolhimento do imposto nas operações de câmbio.

Por sua vez a Resolução BACEN nº 1.301/87, em seu item 4.4.3.3, alíneas a e b, também impõe às instituições financeiras autorizadas a operar com câmbio a condição de responsável.

O fato gerador do IOF quando das operações de câmbio, segundo o art. 63, II, do CTN, se dá pela efetiva entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue aposta à disposição por este.

A Resolução BACEN nº 1.301/87 indica no seu item 4.4.2.1, alíneas a e b, que o fato gerador do IOF, nas operações de câmbio relativas as importações de bens e serviços, se dá com a liquidação do contrato de câmbio.

No caso dos autos o Recorrente, como ele próprio reconhece, era responsável pela cobrança e recolhimento do IOF. Porém, como se trata de importação realizada sob o regime especial de drawback, a alíquota do IOF é 0% (zero por cento), conforme item 4.4.5.5, alínea h, da Resolução BACEN nº 1.301/87. Portanto, houve fato gerado mas não havia imposto a cobrar da Autolatina Brasil S/A e, conseqüentemente, o Recorrente não podia ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária principal, na condição de responsável, porque não havia tributo ou penalidade pecuniária a ser paga.

Com o descumprimento por parte da Autolatina Brasil S/A do programa de exportação, vinculado ao Ato Concessório, o IOF passou a ser devido. Entendeu a repartição fiscal que caberia ao Recorrente, na condição de sujeito passivo (responsável) proceder junto àquela empresa a cobrança do imposto e proceder o recolhimento, face ao disposto no item 4.4.6.2, alínea a, da Resolução BACEN nº 1.301/87.



Processo : 10314.006026/95-61
Acórdão : 202-11.203

Aqui também não há como imputar ao Recorrente a condição de responsável e, conseqüentemente, de sujeito passivo. Não há dispositivo legal que determine que o autuado seja responsável pela cobrança e recolhimento do IOF no caso de descumprimento do regime especial de drawback por empresa beneficiária.

Equivoca-se quem afirma que o item 4.4.6.2. alínea a, da Resolução BACEN nº 1.301/87, impõe às instituições financeiras que operam com câmbio a condição de responsável quando ocorrer a situação acima descrita. Como poderia a instituição financeira cobrar o imposto? Qual o instrumento legal que dá poderes a instituição financeira para exigir este imposto?

Não há dispositivo legal que permita a uma instituição financeira que opera com câmbio exigir da empresa descumpridora do regime especial de drawback o imposto devido, como também não há dispositivo legal ou normativo que discipline a forma de cobrança desse imposto.

Portanto, só o Fisco poderia proceder a cobrança do IOF junto à empresa beneficiária do regime especial de drawback quando do descumprimento do mesmo.

A autuação deveria ser efetuada contra a Autolatina Brasil S/A, na condição de contribuinte, e não contra o ora Recorrente pois o mesmo não reveste a condição de responsável e, conseqüentemente, de sujeito passivo, quando do descumprimento do regime especial de drawback por parte da empresa beneficiária.”

Também, oportuno trazer a manifestação unânime da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em questão similar ao presente estudo, Recurso nº 105.102, envolvendo, também, a Autolatina do Brasil S.A., da ilustre Relatora Ana Neyle Olímpio Holanda, cuja ementa está assim redigida;

“IOF – NORMAS PROCESSUAIS – 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10314.006026/95-61
Acórdão : 202-11.203

provimento, para, no mérito, declarar a nulidade do lançamento por ilegitimidade do sujeito passivo.”

Claro está não pairarem dúvidas de que o sujeito passivo da obrigação tributária, neste caso, é a pessoa beneficiária do regime especial (Autolatina do Brasil S.A.), que descumpriu a condição suspensiva da cobrança do tributo. Contra ela, exclusivamente, é que deveria ter sido lavrado o presente auto de infração.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso para declarar a nulidade do lançamento, por erro de eleição do sujeito passivo.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 1999


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ