

---

# Questões polêmicas de comércio exterior no CARF

---

*Luís Eduardo G. Barbieri*

IBEF – SP, 20/09/2013

---

# Programação

- ❑ Introdução: Comércio exterior – questões envolvidas
  - ❑ Tema 1. Regime aduaneiro de drawback
  - ❑ Tema 2. Interposição fraudulenta em operações de comércio exterior
  - ❑ Debates
-

---

# **Introdução**

**Comércio exterior -  
questões envolvidas**

---

---

# Competências

## Receita Federal/MF

- Exerce a atividade de “Aduana” / “Alfândega” no País
- Controle da entrada e saída de bens e veículos

## Polícia Federal/MJ

- Controle da migração de pessoas
-

---

# Receita Federal / “Aduana”

## **Funções:**

- ✓ **Controle fiscal:** incidência dos tributos federais nas operações de comércio exterior
  - ✓ **Execução da política comercial/industrial:** aplicação de incentivos fiscais, regime especiais, ZFM, ZPE, etc...
  - ✓ **Controle aduaneiro:** aplicar restrições não tributárias
-

# Controle aduaneiro:

- Saúde pública (alimentos, remédios, ...)
- Segurança pública (armas, drogas, ...)
- Meio ambiente (proteção fauna e flora)
- Patrimônio cultural (obras de arte, antiguidades)
- Concorrência desleal (pirataria, contrafação,...)
- Lavagem de dinheiro, evasão de divisas
- Subfaturamento
- Outras fraudes (importação de “resíduos contaminados/lixo”, sucatas saturadas de mercúrio e pneus usados, etc)

\* *Sugestão: ILÍCITO, de Moisés Naím*

# Controle aduaneiro:



# Controle aduaneiro:





---

# Missão da “Aduana”

- ✓ **Controlar** o fluxo de comércio exterior, com o mínimo de obstáculos possíveis para as empresas idôneas
- ✓ **Combater** às fraudes aduaneiras

***“É preciso separar o joio do trigo”***

---

---

# Instrumentos

## Como se dá a regulação do fluxo de mercadorias:

- ✓ **Por restrições e incentivos tarifários:**  
redução/aumento das alíquotas do imposto de importação, isenção, não incidência, etc...
  - ✓ **Por restrições e incentivos não tarifários:**  
exigência de licenças prévias, proibições de importar, procedimentos fiscais pré e pós despacho de importação, perdimento de mercadorias, etc...
-

---

# Foco da “Aduana”:

**Drawback:** incentivo às exportações

**Política comercial e industrial**

**Controle fiscal**

**Controle aduaneiro**

**Interposição fraudulenta:** fraude

---

---

# Tema 1

## **Regime aduaneiro especial** **Drawback**

---

---

# Objetivo:

Abordar questões inerentes ao Drawback no tocante à:

- ✓ Legislação e funcionamento
  - ✓ A sua correta utilização
  - ✓ Questões polêmicas
  - ✓ Novidades
-

---

# Regimes de importação no Brasil:

## **Regime de Importação Comum**

- Exigibilidade imediata do C.T.
- Pagamento integral dos imposto;
- Mercadorias ingressam a título definitivo no País

## **Regimes Aduaneiros Especiais**

- Não há a exigibilidade imediata dos tributos
  - Prazos determinados
  - Poderão ser despachadas para consumo
  - Não ingressam recursos diretamente para os cofres da União
-

---

# Regimes aduaneiros especiais

- Trânsito Aduaneiro;
- Admissão Temporária;
- Exportação Temporária;
- Entrepasto Aduaneiro;
- RECOF
- **DRAWBACK;**
- Outros (Repetro, Repex,...)

---

# Drawback

- É o mais importante mecanismo de estímulo às exportações no Brasil
- Responde por **30%** dos regimes suspensivos na importação, superando o RECOF e a Zona Franca de Manaus
- A participação das exportações amparadas pelo regime de drawback, quando comparadas às exportações totais, situa-se na faixa de **25% a 30%**, dependendo do ano considerado



# Definição do regime

**DRAWBACK:** Incentivo as exportações

**Como ?**

- mediante a **desoneração** dos tributos incidentes na **importação** dos insumos e/ou na **aquisição** no mercado interno
  - Imposto de Importação
  - IPI
  - ICMS
  - COFINS / PIS
  - AFRMM (transporte via marítima)

---

# Contrapartida:

**1) Princípio da vinculação física:** os insumos necessariamente devem ser utilizados no processo produtivo de mercadoria destinada à exportação ou já exportada.

**2) Exportar o previsto no Ato Concessório:**

- o produto na quantidade especificada
- dentro do prazo
- relação insumo / produto

***PACTA SUNT SERVANDA !***

---

# Vantagens

## **Para empresa:**

- ✓ Aumento da competitividade (redução de custos)
- ✓ Possibilidade de nacionalização de parte dos insumos (oscilações do mercado externo)
- ✓ Incentivo (DB) X benefício fiscal  
(dispensa exame de similaridade e bandeira nacional)

## **Para o País:**

- ✓ Incremento das exportações
- ✓ Geração de empregos
- ✓ Saldo positivo na balança de divisas

---

# Modalidades

- Drawback suspensão (80% / 90%)
- Drawback isenção (10% / 20%)
- Drawback restituição (raros)

Existem ainda operações especiais  
("sub-modalidades"):

## 4.1. – Suspensão (integrado)



---

# Drawback Suspensão

## Como se liquida o compromisso assumido?

1. **Exportação** (o esperado!!)
2. Devolução de mercadoria não utilizada
3. Destruição da mercadoria, sob controle
4. Destinação p/ consumo interno
5. Transferência para outro AC
6. Liquidação ou Impugnação do C.T. lançado.

---

# Porque da Auditoria Fiscal ?

- ✓ Expressiva fonte de renúncia fiscal
- ✓ Verificação da Secex meramente documental
- ✓ Histórico de irregularidades detectadas em ações fiscais (Análise de risco)
- ✓ Combater a concorrência desleal
  - ❑ Empresas do mesmo segmento
  - ❑ Empresas produtoras de insumos nacionais

---

# Controles necessários

## “Check-list” nas importações

- ✓ Verificar a efetividade entre o descrito na documentação e o efetivamente importado

## “Check-list” nas exportações

- ✓ Verificar a efetividade entre o informado na documentação e o efetivamente exportado
- ✓ Verificar se REs estão dentro da validade do AC
- ✓ Atendimento às formalidades (enquadramento da operação no RE e vinculação do RE ao AC)



# Controles necessários

## “Check-list” no processo produtivo

- ✓ Verificar a correta escrituração dos Livro Fiscais
- ✓ Verificar a relação insumo/produto (análise do processo produtivo)
- ✓ Verificar o percentual de perda que efetivamente ocorre no processo produtivo
- ✓ Vinculação física dos insumos importados nos produtos exportados (Laudo Técnico/- “Explosão” do produto)
- ✓ Análise da movimentação (contábil) do estoque dos insumos

---

# Aspectos polêmicos

## 1- Decadência

### Possibilidades previstas no CTN:

- ✓ art. 150, §4º (pagto. antecipado pelo contribuinte): 5 anos da ocorrência do “fato gerador”
- ✓ art. 173, inciso I (sem antecipação do pagto): 5 anos contados do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

---

# Aspectos polêmicos

## 1. Decadência p/ o Drawback:

- ✓ art. 173, inciso I da Lei nº 5.172/66 (CTN): cinco anos, contados do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o **lançamento poderia ter sido efetuado**

- ✓ **E quando poderia efetuar o lançamento?**

Quando encerrado prazo final para exportação, previsto no AC

**Questão está “quase” pacificada no CARF!**

# Julgados no CARF - Decadência

**Acórdão CSRF/CARF nº 9303-000.813, de 02/02/2010**

Ementa:

*DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. REGIME DE DRAWBACK-SUSPENSÃO. DESCUMPRIMENTO.*

*No regime de drawback suspensão o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime. Decadência que há de ser afastada. Notificação do contribuinte antes do transcurso do prazo de cinco anos.*

*Recurso Especial do Procurador Provido.*

# Julgados no CARF - Decadência

**No mesmo sentido, o Acórdão CSRF/CARF nº 9303-01.411, de 05/04/2011**

**Ementa:**

*DRAWBACK. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.*

*Para a contagem do prazo decadencial, na hipótese de descumprimento do Drawback, deve-se aplicar o artigo 173, inciso I, do CTN, tendo em vista que o lançamento somente pode ocorrer após o término do prazo previsto no Ato Concessório, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício, independentemente de pagamento*

# Aspectos polêmicos

## 2. Princípio da vinculação física do Drawback

✓ Previsão legal: art. 78 do Decreto-Lei nº 37/66:

*“Art.78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:*

*II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria **a ser exportada** após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de **outra a ser exportada**”*

✓ Todos os Regulamentos Aduaneiros mantiveram este enunciado prescritivo (RA/85; RA/2002 e RA/2009)

# Aspectos polêmicos

## 2. Princípio da vinculação física do Drawback

- ✓ É da própria natureza e essência do regime
- ✓ Parecer Normativo CST nº 12/79;
- ✓ Parecer Cosit nº 53/99 – posição SRFB;
- ✓ Acórdãos CARF nº 9303-001.248, de 06/12/2010, entre outros
- ✓ Acórdão STJ – Recurso especial nº 463481
- ✓ Acórdão TRF 4ª Região – Apelação nº 213879

***Questão não é pacífica no CARF!***

# Aspectos polêmicos

## Argumentação “P. de Fungibilidade”:

A substituição dos insumos importados por outros idênticos no gênero, quantidade e qualidade, não descaracteriza o regime de drawback.

## A meu ver, tese não pode prosperar:

- ✓ Fere o princípio da vinculação física previsto de forma expressa no DL 37/66 e nos R.A.s;
- ✓ “Bens fungíveis”: conceito do D. Privado (art. 85 CC), não pode ser aplicado em função do disposto no 109 do CTN: “*Os princípios e conceitos do direito privado não podem ser usados para definir os efeitos tributários.*”



# Julgados no CARF – Vinculação Física

**Acórdão CSRF/CARF nº 9303-001.248, de 06/12/2010**

Ementa:

*DRAWBACK SUSPENSÃO COMUM. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. IMPOSIÇÃO LEGAL.*

*O regime aduaneiro especial de drawback suspensão comum exige, em regra, sejam controlados, em separado, os estoques de insumos nacionais e importados, de forma a possibilitar a perfeita demonstração de que os insumos importados foram efetivamente empregados nas mercadorias exportadas.*

# Julgados no CARF – Vinculação Física

**Em sentido contrário:** Acórdão CSRF/CARF nº 9303-000.211, de 15/09/2009

Ementa:

*DRAWBACK. PRINCIPIO DA FUNGIBILIDADE.*

*Só se admite a obrigatoriedade da vinculação física quando os produtos importados sob o regime de drawback suspensão sejam identificáveis, individualmente. Produtos equivalentes, em especial quando podem ser utilizados no mesmo processo produtivo, servem para comprovar a utilização dos importados. Não ha obrigatoriedade de segregação de estoques prevista na legislação de regência.*

## Drawback - Novidades para reflexão:

1ª) MP 497 de 27/07/2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20/12/2010

2ª) Aprovação do CAM em 02/08/2010

- Como interpretar e conciliar ambos dispositivos legais?
- Regulamentação por parte da SRRF

# Lei nº 12.350, de 20/12/2010

“concede benefícios fiscais para Copa do Mundo”

“Art. 32- O art. 17 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 17. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes **podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade**, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

§ 1º O disposto no caput aplica-se também ao regime aduaneiro de isenção e alíquota zero, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior **disciplinarão em ato conjunto** o disposto neste artigo.”

# CAM – Código Aduaneiro do Mercosul (Decreto Mercosul nº 27 de 02/08/2010)

**Artigo 36** – *A mercadoria ingressada no território aduaneiro poderá ser incluída nos seguintes regimes aduaneiros:*

- a) Importação definitiva;*
- b) Admissão temporária para reexportação no mesmo estado;*
- c) Admissão temporária para aperfeiçoamento ativo;***
- d) Transformação sob controle aduaneiro;*
- e) Depósito aduaneiro, ou*
- f) Trânsito aduaneiro*

---

# CAM – Código Aduaneiro do Mercosul (Decreto Mercosul nº 27 de 02/08/2010)

*Artigo 56 – A admissão temporária para aperfeiçoamento ativo é o regime pelo qual a mercadoria é importada sem pagamento dos tributos aduaneiros, com exceção das taxas, para ser destinada a determinada operação de transformação, elaboração, reparo ou outra autorizada e à posterior reexportação sob a forma de produto resultante, em prazo determinado.*

## Drawback - Conclusões

- A Lei nº 12.350/2010, efetivamente, abre a possibilidade para a “substituição” de insumos
- A própria Lei remete a regulamentação para a SRRF/SECEX
- A meu ver, há necessidade de conciliar a Lei e o CAM – Como?
- Acompanhar a regulamentação pela SRFB/Secex e a interpretação/entendimento dos tribunais
- Mais uma “jabuticaba”?

---

# **Tema 2**

## **Interposição fraudulenta em operações de comércio exterior**

---



---

# Questões a serem abordadas

- ✓ Contexto histórico e evolução normativa
  - ✓ Modalidades de importação previstas
  - ✓ A importância dos recursos financeiros para classificação das modalidades de importação
  - ✓ Conduta dolosa a ser provada – a questão das provas
  - ✓ Sujeição passiva – responsabilidade
-

---

# Ambiente aduaneiro no início da década (anos 2000)

- ❑ Acordo de Valoração Aduaneira
    - Vedação às listas de preço
    - Caracterização da vinculação
  - ❑ Sofisticação das Operações
    - *Tradings Companies*
    - Planejamento Tributário abusivo
  - ❑ Proliferação de ilícitos cometidos por empresas de “fachada” ou “fantasmas”
    - Subfaturamento
    - Pirataria, contrafação,...
-

---

# Limitações enfrentadas pela fiscalização

- Ausência de tipificação para a interposição fraudulenta
    - **Empresas “Fantasmas”**
      - ✓ Inaptidão com base na inexistência de fato e documentos declarados ideologicamente falsos
      - ✓ Dificuldade para dar efetividade à fiscalização:
        - Mudança de unidade de despacho
        - Constituição de novas pessoas jurídicas
    - **Empresas de “Fachada”**
      - ✓ Dificuldade de caracterização da inexistência de fato
      - ✓ Necessidade de comprovação do ilícito “fim”
  - **Ineficácia do controle de Zona Primária**
-

---

# Demanda: Como solucionar?

- Controle Aduaneiro focado **nos intervenientes** e não apenas naquele que figura como **“importador de direito”**
  - **Requisitos:**
    - Definição legal das partes envolvidas na operação e delimitação de responsabilidades
    - Garantia da correta identificação e punibilidade das partes envolvidas
-

# Definição Legal de Contribuinte, à época

- **Definição Legal de Importador (D.L. 37/66)**

Art.31 - É contribuinte do imposto:

I - o **importador**, assim considerada qualquer pessoa que **promova a entrada de mercadoria estrangeira** no Território Nacional;

- Parecer PGFN/CAT nº 1.316/2001, de 04/07/2001

“Contribuinte do imposto de importação.... entendendo-se como tal, em conformidade com a legislação de regência, **aquele cujo nome consta no conhecimento de carga**, independentemente do verdadeiro adquirente das mercadorias.”

**Apenas a modalidade “importação própria”**

---

# Definição Legal de Responsável, à época

## **Art . 32. É responsável pelo imposto:**

- I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;
- II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.

## **Parágrafo único. É responsável solidário:**

- I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;
- II - o representante, no País, do transportador estrangeiro.

**(DL 37/66 - redação vigente em 2001)**

---

# Evolução Normativa

- **MP 2.158-35/2001: arts. 77 a 81**
- Aperfeiçoamento da definição legal das **partes envolvidas** na operação e **delimitação de responsabilidades**

Importador



Aspecto Físico

Real adquirente



Aspecto Financeiro

# MP 2.158-35/2001: arts. 77 a 81

## Adquirente e Importador por Conta e Ordem

- atribuiu ao adquirente da mercadoria importada por conta e ordem a condição de sujeito passivo, na qualidade de responsável solidário; (**Enfoque tributário**)
- estabeleceu que o adquirente responde, conjunta ou isoladamente, por infração, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (**Enfoque tributário e sancionatório**)
- equiparou os atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos importados por sua conta e ordem a estabelecimento industrial; (**Enfoque tributário**)

**Modalidade “importação por conta e ordem”**



---

# MP 2.158-35/2001: arts. 77 a 81

## Tipificação após a MP 2.158-35/2001:

1. Importador por **conta própria**
  2. Importador por **conta e ordem** e, por conseguinte, o adquirente da mercadoria importada por conta e ordem
-

# Lei nº 10.637/2002: arts. 59 e 60

## Tipifica as punições e instrumentos p/ atuação

- Estabeleceu punição no caso de ocultação das partes envolvidas na transação (Pena de perdimento – enfoque no controle aduaneiro – DL 1.455/1976 – art. 23)
- Estabeleceu presunções para caracterização de interposição fraudulenta com base no rastreamento da origem dos recursos empregados na transação (Pena de perdimento – enfoque no controle aduaneiro – DL 1.455/1976 – art. 23)
- Instituiu hipótese de inaptidão do CNPJ de pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior (Lei 9.430/1996 – art. 81)

---

## Lei nº 11.281/2006 (arts. 11 a 14), alterado pela Lei nº 11.452/2007)

- Criou nova modalidade de interveniente, o **encomendante**, atribuindo-lhe a condição de **sujeito passivo**, na qualidade de responsável solidário; (Enfoque tributário – Enfoque controle aduaneiro)
- Estabeleceu que o **encomendante predeterminado** responde, conjunta ou isoladamente, **por infração** relacionada a mercadoria de procedência estrangeira que adquire de pessoa jurídica importadora (Enfoque tributário e sancionatório)

**Modalidade “importação por encomenda”**

---

---

## Lei nº 11.488/2007: art. 33

- Instituiu nova punição à pessoa jurídica que **ceder seu nome**, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.
  - Estabeleceu que é inaplicável a inaptidão do CNPJ para os casos em que se **identifica** a origem dos recursos empregados em operações de comércio exterior.
-

---

# **Interposição Fraudulenta de Terceiros - modalidades**

---

# Decreto-lei nº 1.455/1976 (alterado pela Lei nº 10.637/2002)

Art. 23 – Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

V – estrangeiras ou nacionais, **na importação ou na exportação**, na hipótese de **ocultação** do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros

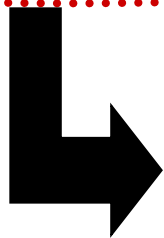
§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no *caput* deste artigo será **punido com a pena de perdimento das mercadorias** (redação dada pela Lei nº 10.637/2002)

§ 2º **Presume-se** interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação **da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.**

---

# Ocultação que caracteriza a sanção

- De agentes que se enquadrem nas seguintes hipóteses:
  - sujeito passivo
  - real vendedor
  - real comprador
  - responsável pela operação



no sentido de causador da operação e não no sentido de responsável pelo crédito tributário (art. 128, CTN)

---

---

# Duas modalidades de interposição fraudulenta

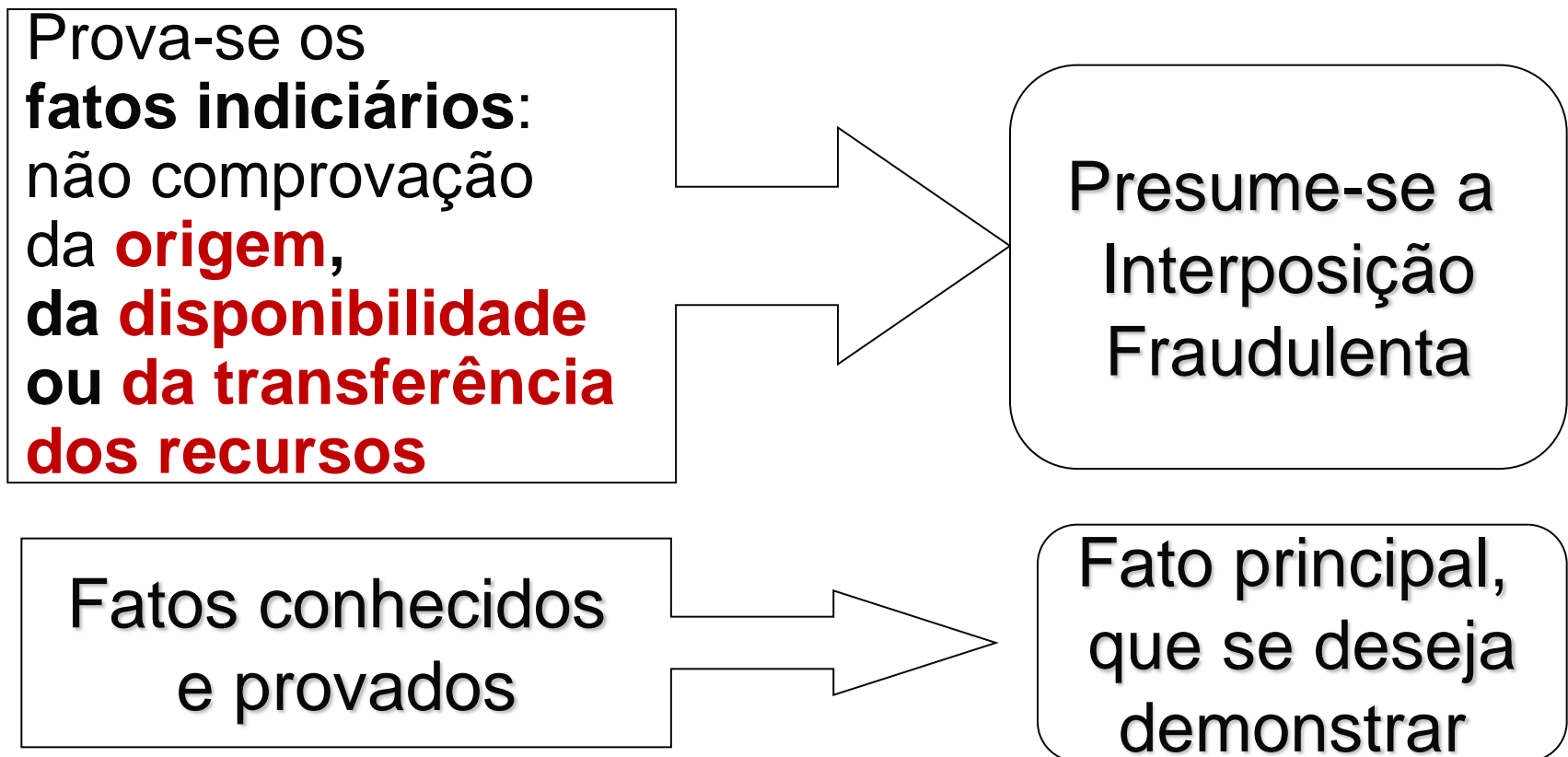
## 1ª Interposição comprovada

- ✓ Ocultação, mediante fraude ou simulação (inciso V, art. 23 da L. 10637/2002)
  - ✓ Deve ser provado que na operação de importação **ocultou-se** o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, **mediante fraude ou simulação**, com intenção de burlar o Fisco, resultando em “Dano ao Erário”
-



# Duas modalidades de interposição fraudulenta

## 2ª. Interposição presumida (§ 2º, art. 23)



# Ex: interposição, com responsável oculto



# Ex: interposição, com responsável não oculto

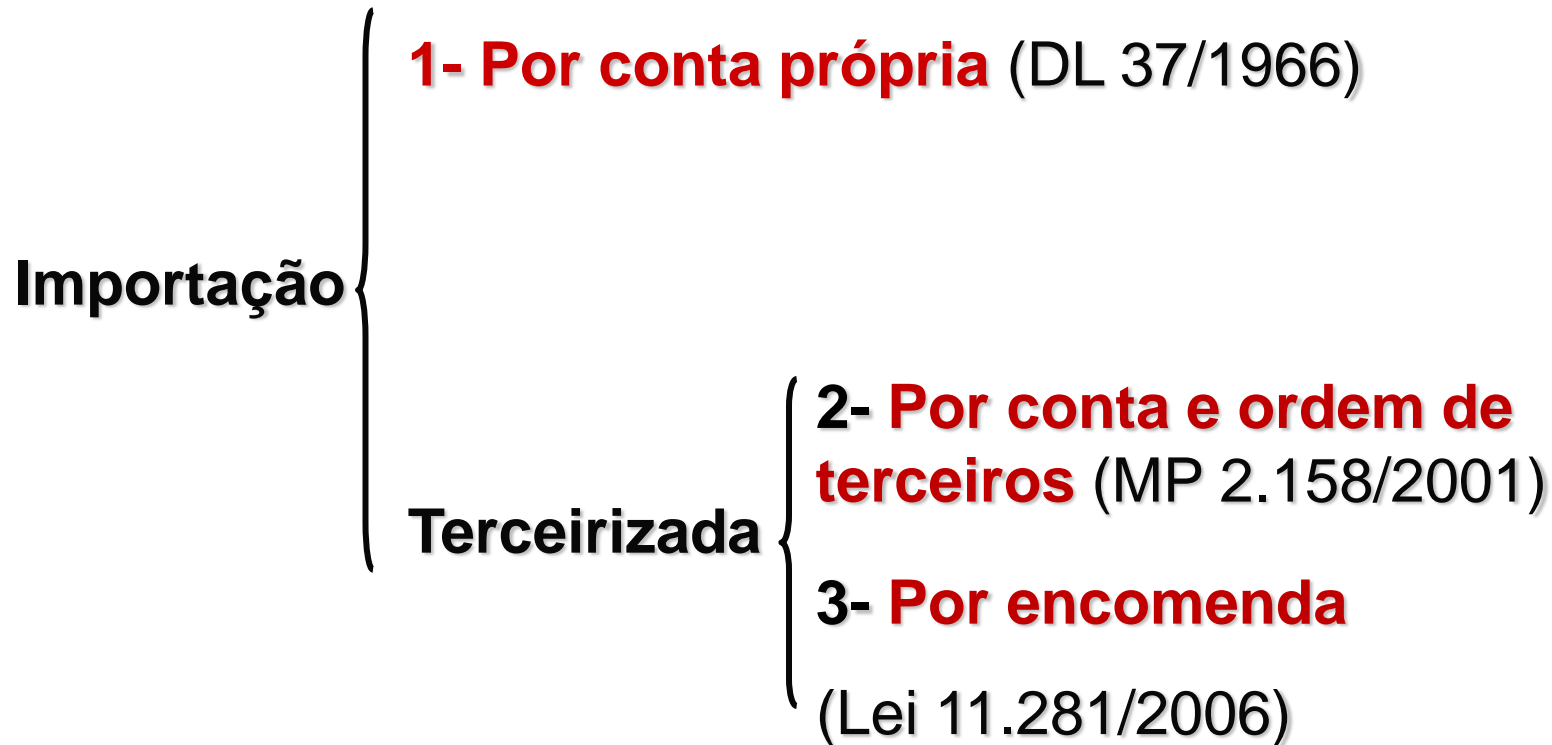


---

# **Análise das modalidades de importação e as repercussões tributárias**

---

# Modalidades de importação



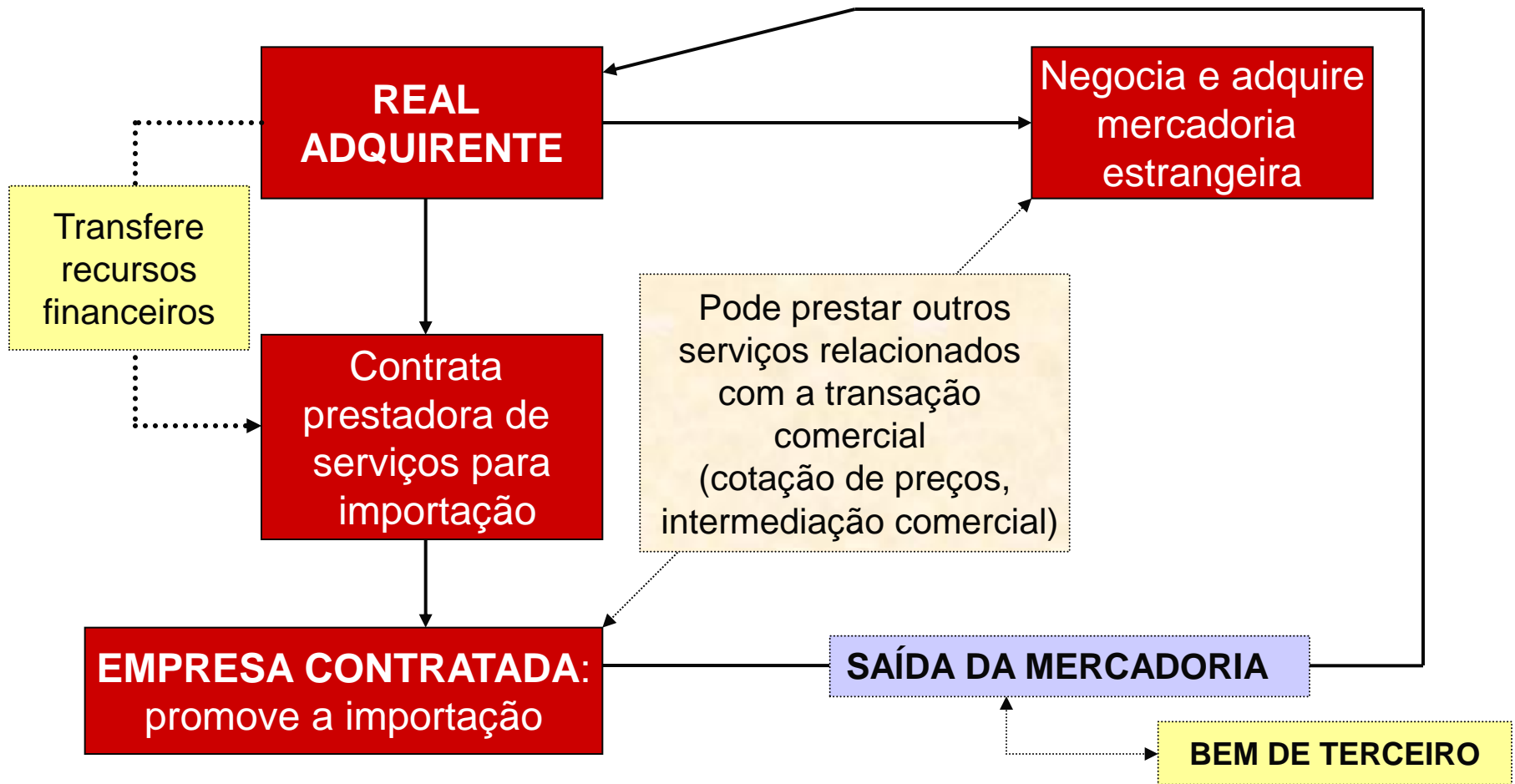
---

# 1- Importação por **conta própria**

## **Características:**

- O importador é o interessado e o responsável pela operação, utilizando recursos financeiros próprios, podendo a mercadoria importada ser destinada à industrialização, ao uso próprio ou à revenda
  - Relação jurídica simples, bilateral: importador x exportador
  - O risco comercial da operação é do importador
-

## 2- Importação por **conta e ordem de terceiros**



---

## 2- Import. por **conta e ordem de terceiros**

### **Características:**

- Contrato prévio para prestação de serviços de importação
  - A empresa contratada (prestadora de serviço) promove a importação, em seu nome, de mercadoria adquirida por outra empresa (real adquirente):
    - Conta = recursos financeiros de terceiros
    - Ordem = a mando de terceiros
  - O risco comercial da operação é da real adquirente
-



---

## 2- Import. por **conta e ordem de terceiros**

- **Proprietária da mercadoria:** a real adquirente
  - **Recurso financeiro:** da real adquirente
  - **Câmbio:** em nome da contratada, sendo a real adquirente solidária quanto ao pagamento de multa
-

## 2- Import. por **conta e ordem de terceiros**

### **Repercussões**

- ❑ **Prestadora de serviços:** contabiliza a mercadoria importada como sendo **propriedade de terceiro**
- ❑ A saída da mercadoria importada para a real adquirente **não** caracteriza operação de compra e venda
- ❑ A real adquirente é **equiparada a industrial** (contribuinte do IPI)
- ❑ **Não afeta** a aplicação das regras de “preços de transferência” e de valoração aduaneira entre exportadora e real adquirente, **nem** das regras no tocante a países/dependências com tributação favorecida ou que oponham sigilo à composição societária de pessoas jurídicas

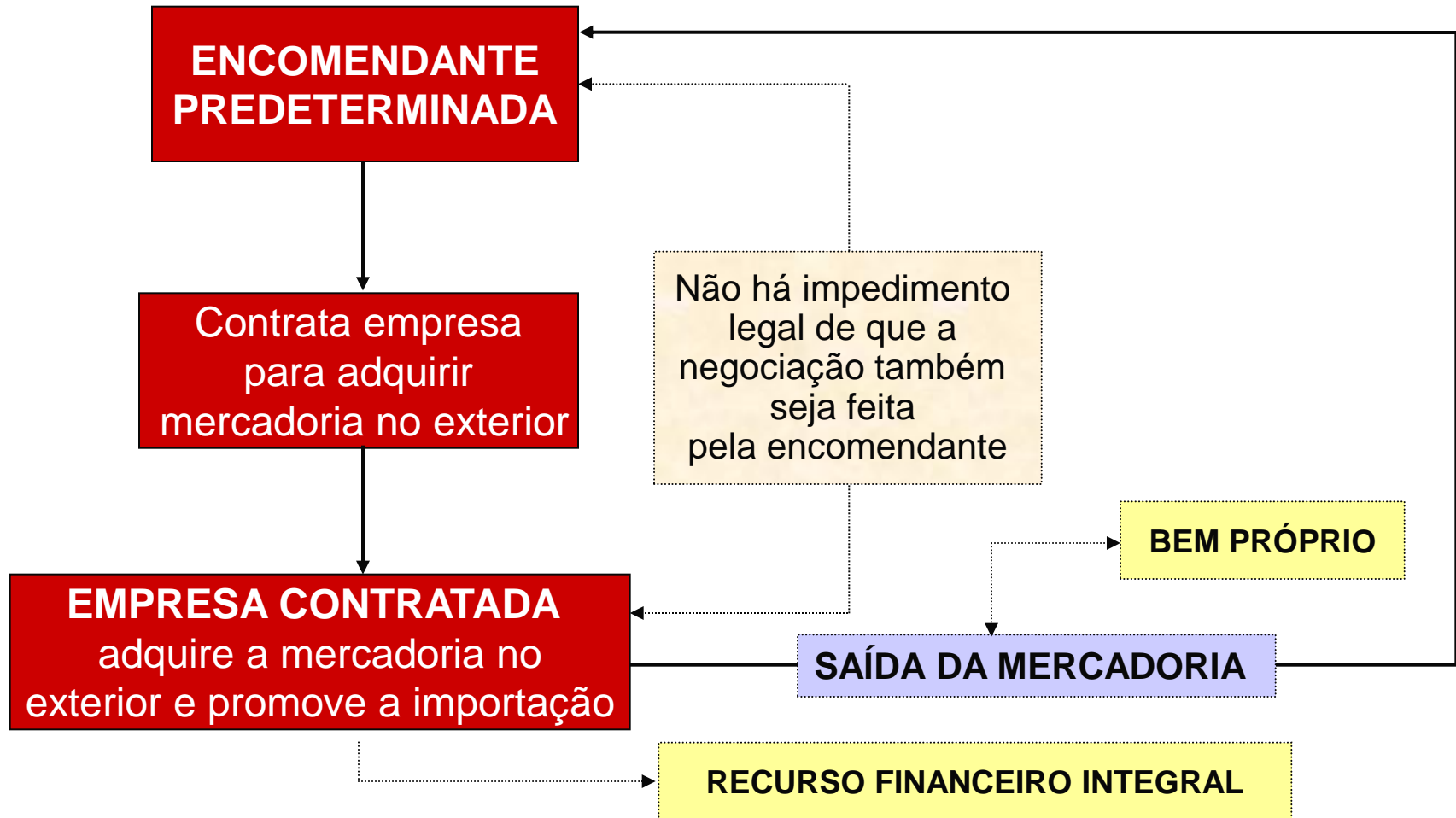
---

## 2- Import. por **conta e ordem de terceiros**

### **Repercussões**

- ❑ As normas de incidência do PIS/PASEP e COFINS aplicáveis ao importador são aplicadas à receita bruta **do adquirente**, decorrente da venda de mercadoria importada por conta e ordem
  - ❑ No caso da importadora contratada, as contribuições incidem sobre a receita bruta auferida com os **serviços prestados à adquirente**
-

### 3- Importação por encomenda



---

## 3- Importação **por encomenda**

### **Características**

- Contrato prévio para aquisição da mercadoria
  - A empresa contratada compra a mercadoria no exterior, **com recursos próprios (!)**
  - Promove a importação e revende a mercadoria à encomendante predeterminada
  - Uma relação jurídica entre o exportador e o importador e outra relação jurídica de compra e venda, entre o importador e o encomendante
-

---

## 3- Importação **por encomenda**

### **Características**

- É como se fosse uma importação por conta própria, com a diferença de que a operação somente ocorreu em face da demanda da encomendante predeterminada
  - O risco comercial da operação é da empresa contratada, mas é mitigado pelo contrato celebrado
-

---

## 3- Importação **por encomenda**

- **Proprietária da mercadoria:** empresa contratada
- **Recurso financeiro:** **integralmente** da empresa contratada
- **Câmbio:** em nome da contratada

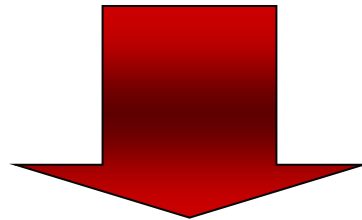
### **Repercussões:**

- A empresa encomendante é equiparada a industrial (contribuinte do IPI)
  - Não afeta a aplicação das regras de “preços de transferência” nem no tocante a países / dependências com tributação favorecida ou que oponham sigilo à composição societária de pessoas jurídicas
-

---

# Real adquirente e encomendante predeterminada: reais interessadas

A **participação** da real adquirente ou da encomendante predeterminada para a realização da importação é **fundamental** do ponto de vista material, pois sem elas as respectivas operações não ocorreriam: a aquisição da mercadoria é no interesse dessas destinatárias



**PODEM SER CONSIDERADAS COMO  
RESPONSÁVEIS PELA OPERAÇÃO**

---



# Julgados – Interposição comprovada

**Acórdão CARF nº 3202-000.482, de 24/01/2012**

**OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR.  
INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.  
DANO AO ERÁRIO.**

*A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário.*

**IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO.  
RECURSOS FINANCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.**  
*Presume-se por conta e ordem de terceiro, a operação de comércio exterior realizada mediante recursos financeiros daquele.*

---

*(continua...)*

# Julgados – Interposição comprovada

**Acórdão CARF nº 3202-000.482, de 24/01/2012**

*(continuação)*

**LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE.**

*Nas operações de importação na modalidade por conta e ordem de terceiro, o contribuinte do Imposto de Importação é o importador e o adquirente é responsável solidário. Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

# Julgados – Interposição presumida

**Acórdão CARF nº 3102-00.762, de 29/09/2010**

Ementa:

*DANO AO ERÁRIO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. PRESUNÇÃO*

*A não comprovação da origem, disponibilidade ou, se for ou caso, da transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior faz presumir a interposição fraudulenta de pessoas e, conseqüentemente, autoriza a aplicação de pena de perdimento à mercadoria e caso não seja possível realizar sua apreensão, a conversão dessa pena em multa de 100% do valor aduaneiro da mercadoria.*

~~*Recurso Voluntário Negado*~~

---

# Interposição fraudulenta - conclusões

- A sanção do art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, aplicável na importação ou na exportação, incide se houver ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do real comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação
  - As importações podem ser classificadas como sendo (i) **por conta própria** ou terceirizada, esta desdobrando-se em (ii) importação **por conta e ordem de terceiros** e (iii) importação **por encomenda**
-

# Interposição fraudulenta - conclusões

- Os recursos financeiros utilizados têm relevância para fins de classificação da modalidade de importação, pois a **utilização de recursos de terceiro** faz presumir a operação como sendo por conta e ordem deste
- As importações terceirizadas requerem, para sua regularidade, que as empresas adotem providências específicas
- A **inobservância** das providências implica em declarar como sendo própria importação que é no interesse de outros agentes, que são os efetivos responsáveis pela operação;

---

# Interposição fraudulenta - conclusões

- É imprescindível a **prova da materialidade** da infração e da **autoria**
    - Necessário prova de que a importação é a favor de uma terceira pessoa (**ordem**) e que o pagamento da importação é efetuado com recurso deste terceiro (**conta**), configurando **importação por conta e ordem de terceiro**.
    - Necessário prova da existência de encomendante predeterminado, real interessado na operação, configurando **importação por encomenda**.
-

---

# Interposição fraudulenta - conclusões

- **Antes** da MP nº 2.158-35/2001 e da Lei nº 10.637/2002: O Fisco não dispunha de instrumentos adequados para combater a fraude, decorrente da interposição de pessoas nas operações de comércio exterior;
  - **Pós:** instrumentos eficazes..., **mas nem tudo é interposição !!!**
  - Há que se analisar caso-a-caso, para segregar a efetiva interposição (ilicitude) das operações lícitas de comércio exterior, que envolvem a participação de terceiros
  - ***Transparência nas operações de comércio exterior***
-

---

# Responsabilidade de terceiros – questões para debate

- 1ª. É possível a responsabilização do **administrador** da pessoa jurídica?
  - 2ª. Em caso afirmativo, em **quais hipóteses**?
  - 3ª. Ele **pode/deve** compor o polo passivo no lançamento tributário?
-



---

Muito obrigado pela atenção !!!

*Luís Eduardo G. Barbieri*

---

---

# Respondendo...

## Responsabilidade de terceiros

- 1ª. É possível a responsabilização do **administrador** da pessoa jurídica?
  - 2ª. Em caso afirmativo, em **quais hipóteses**?
  - 3ª. Ele **pode/deve** compor o polo passivo no lançamento tributário?
-

---

# Requisitos para responsabilização

- PJ é autônoma
  - Responde pelos créditos tributários devidos
  - Seu representante age em nome da PJ, nos termos de seus objetivos sociais
  - Há possibilidade de responsabilização de terceiros, **caso seu representante aja em desconformidade com seus objetivos sociais**
-

---

# Requisitos para responsabilização

## CTN (Responsabilidade Tributária de Terceiros)

- Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

.....

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

---

---

# Requisitos para responsabilização

- O CTN fala em responsabilidade pessoal, mas **não responsabilidade única e exclusiva.**
  - STJ: Julgados admitem a responsabilidade solidária
  - Parecer PGFN 55/2009 – responsabilidade solidária
  - Há entendimentos contrários!!
-

---

# Requisitos para responsabilização

## ■ Requisitos exigidos pelo art. 135 do CTN:

- a necessidade do representante da pessoa jurídica agir dolosamente, praticando ato ilícito que enseja sua responsabilização
- ter poder de decisão dentro da sociedade, sendo diretamente responsável pela sua gestão

(Juliana Furtado Costa Araújo)

---

---

# Requisitos para responsabilização

## ■ **Praticar ato com**

- ❑ Infração de lei
  - ❑ Infração ao contrato social ou estatutos
  - ❑ Excesso de poder
-

---

# Requisitos para responsabilização

## ■ **Infração de lei**

- ❑ A lei referida é todo e qualquer enunciado prescritivo relacionado ao funcionamento e desenvolvimento das atividades da pessoa jurídica.
  - ❑ Poderá ser uma lei civil, comercial ou tributária, desde que influencie na própria existência da pessoa jurídica.
  - ❑ O não pagamento de tributo não seria uma infração para fins de responsabilidade tributária dos administradores.
-



---

# Requisitos para responsabilização

- **Infração ao contrato social ou estatuto**
  - Ação contrária do administrador a disposição expressa constante dos atos que regulam a existência e o desenvolvimento da sociedade.  
(Juliana Furtado C. Araújo)



---

# Requisitos para responsabilização

## ■ Excesso de poder

- ❑ Ato praticado além dos limites do contrato social ou estatuto.
  - ❑ É ausência de poder.
  - ❑ Não é contrário a nenhuma disposição expressa do contrato social ou estatuto.
  - ❑ A atuação do administrador – investido dos poderes de gestão da sociedade - deve se dar dentro dos limites contidos nos contratos sociais. Se extrapolar esses limites, comete ato com excesso de poderes. (Paulo de Barros Carvalho)
-

---

# Conclusões

1ª. É possível a responsabilização do administrador da pessoa jurídica?

Sim.

2ª. Em caso afirmativo, em quais hipóteses?

Quando configurada uma das hipóteses previstas no artigo 135/CTN.

3ª. Ele pode/deve compor o polo passivo no lançamento tributário?

Quando configurada a ilicitude, ele **deve** compor o polo passivo para que possa participar do processo administrativo tributário, apresentando seus argumentos de defesa e, respectivas provas (devido processo legal)

---