

**FGV DIREITO SP**  
**MESTRADO PROFISSIONAL**

**MODALIDADES DE CONTRATOS DE IMPORTAÇÃO PARA TERCEIROS**

**Douglas Mangini Russo**

Projeto de pesquisa apresentado ao  
Mestrado Profissional da FGV Direito SP  
sob orientação do professor Wanderley Fernandes

Versão de 11.09.2017

**1. Tema, contexto e delimitação de escopo**

Quando falamos em importação de mercadorias, necessária a distinção entre importação própria e importação terceirizada, esta que é subdividida entre importação por conta e ordem de terceiros e importação por encomenda.

A importação por conta e ordem de terceiros é aquela em que o importador utiliza recursos do terceiro para realizar a importação, e pode ainda receber adiantamento de capital para realizar a importação, e é definida como “a importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa - a importadora - a qual promove, em seu nome, o Despacho Aduaneiro de Importação de mercadorias adquiridas por outra empresa - a adquirente - em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial, conforme previsão do artigo 1º da IN SRF nº 225/2002 e artigo 12, § 1º, inciso I, da IN SRF nº 247/2002”.

Dispõe, ainda, a Lei nº 10.637/02, em seu artigo 27, que “A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos artigos 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.”

Na modalidade importação por encomenda, o importador adquire as mercadorias no exterior, com seus próprios recursos, para encomendante previamente contratado, e fica obrigado a revendê-las a este, e não pode existir adiantamento de capital, sob pena de se considerar a importação por conta e ordem de terceiros, e todas as conseqüências previstas na legislação, que são, por muitas vezes, devastadoras para as sociedades empresárias. A definição é encontrada no site da Receita Federal do Brasil<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/operacoes-realizada-por-intermedio-de-terceiros/importacao-por-encomenda>. Acesso em 07/07/2017.

*“A importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, I, da IN SRF nº 634/06).*

*Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.*

*Em última análise, em que pese a obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é aquele e não este que pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, pela via cambial. Da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado.*

*Ressalte-se ainda que, diferentemente da importação por conta e ordem, no caso da importação por encomenda, a operação cambial para pagamento da importação deve ser realizada exclusivamente em nome do importador, conforme determina o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).*

*Outro efeito importante desse tipo de operação é que, conforme determina o artigo 14 da Lei nº 11.281, de 2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que tratam os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996. Em outras palavras, se o exportador estrangeiro, nos termos dos artigos 23 e 24 dessa lei, estiver domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida e/ou for vinculado com o importador ou o encomendante, as regras de “preço de transferência” para a apuração do imposto sobre a renda deverão ser observadas.”*

Já na importação própria, o importador vai buscar mercadorias no exterior, para compra, em seu próprio nome, e para seu negócio, sem que tenha um contrato prévio com um cliente, através do qual se compromete a negociar diretamente com o fornecedor estrangeiro e a arcar com todos os custos da importação (os riscos). Assim, é o importador que negocia e se compromete com todos os pagamentos (o risco é dele, pois se compromete com o pagamento ao fornecedor estrangeiro e não tem certeza nem garantia contratual para quem vai vender, nem quando o fará).

Portanto, a importação é por conta e ordem, ou ainda por encomenda, quando há contrato prévio à compra no exterior, pois aí é que se inicia o risco do empresário ou da sociedade empresária, e nos casos desses contratos, o risco da operação é dos contratantes – por conta e ordem ou por encomenda – que se comprometem por escrito a adquirir e pagar pelas mercadorias a serem importadas.

Aspecto importante, entretanto, também já citado no *site* da Receita Federal do Brasil, refere-se ao livre arbítrio, pois são as pessoas que escolhem como querem atuar no comércio:

“a escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um prestador de serviço contratado para esse fim é livre e perfeitamente legal”. E não se pode olvidar que as importações por conta e ordem de terceiros foram criadas pela própria Receita Federal, ao atender pleitos formulados pelas *tradings companies* que se instalaram no Estado do Espírito Santo, por ocasião da criação dos benefícios fiscais do FUNDAP.

Foi uma legislação que permitiu às *tradings companies*, que não tinham capital suficiente, à época, importarem com o recursos dos clientes, prestando apenas um serviço de promover a importação, para usufruir um benefício fiscal na área do ICMS.

Entretanto, a Receita Federal do Brasil não atentou para o fato de que a legislação tinha uma série de inconsistências e que viria a ser contestada pelas respectivas unidades federativas onde se situavam os adquirentes das mercadorias (importadores de fato).

Isso porque, alegavam os fiscos estaduais que, se a *trading* era apenas uma prestadora de serviço, que não compra, não paga, e não revende a mercadoria, não caberia a ela recolher o ICMS incidente na importação mas, ao importador de fato, porque o fato gerador do tributo é a entrada física das mercadorias no estabelecimento do importador (e não do mero prestador de serviço, no caso as *trading companies*).

Por esse motivo, para contornar um problema causado pela própria legislação federal, no ano de 2009 houve um acordo, e foi redigido um Protocolo (nº 23/2009), firmado entre os Estados de São Paulo e Espírito Santo, onde ficou decidido que o ICMS pago anteriormente pelas *tradings companies* ao Espírito Santo, nas importações por conta e ordem, seria aceito e não contestado, e a partir de determinada data, o tributo estadual teria de ser recolhido pelos importadores de fato, em seus respectivos Estados.

Se o importador de fato estivesse estabelecido no Estado do Espírito Santo ali seria recolhido o ICMS, se estivesse, entretanto, estabelecido em São Paulo, neste Estado é que seria recolhido o tributo. Segundo, ainda, o Protocolo acima mencionado, o Estado de São Paulo somente passou a exigir o imposto estadual incidente nas operações de importação por conta e ordem de terceiro, para as operações contratadas após o dia 20 de março de 2009, e cujo desembaraço aduaneiro tenha ocorrido depois de 31 de maio de 2009.

Dessa forma, a modalidade de importação por conta e ordem de terceiros ficou praticamente sepultada e foi abandonada pelas *tradings*, pois não mais lhes permitia usufruir dos benefícios fiscais estaduais. E para contornar o problema, estas procuraram um deputado federal que apresentou projeto de lei (depois transformado com modificações na lei 11.281/2006 em seu artigo 11) criando nova modalidade de importação, a importação por encomenda.

Por essa modalidade, regulamentada pela Instrução Normativa (IN) SRF nº 634/2006, a *trading* adquiria e revendia a mercadoria importada com seus próprios recursos financeiros, mas garantida por um contrato prévio, firmado com o futuro adquirente da mercadoria (encomendante), que se comprometia a comprar e pagar pelas mercadorias importadas e por ele encomendadas.

Com tal providência, as *tradings companies* solucionaram o seu problema em relação ao ICMS (pois sendo compradoras da mercadoria, se revestiam da condição de sujeito passivo do referido tributo na importação) e, também, não corriam o risco de importar a mercadoria e

o encomendante vir a desistir da compra, porque este estava obrigado, por contrato, a adquiri-la.

Esse, em apertada síntese, é o verdadeiro histórico das importações por conta e ordem e por encomenda, que a fiscalização por muitas vezes distorce, tentando obrigar os importadores a aderirem a estes contratos prévios, quando estes foram criados para beneficiar as *tradings*, e não para obrigar os importadores a fazerem suas importações dessa maneira. É uma vantagem que a *trading company*, em querendo, dela faz uso, não se trata, pois, de uma obrigação.

Se a pessoa importadora não faz o contrato prévio, garantindo o comprador no mercado interno para suas importações - que a protege e beneficia -, e não utiliza adiantamento de recursos de terceiros para saldar tais importações, estas se configuram como operações por conta própria.

Isso porque o importador é quem arca com o custo e o risco de adquirir e importar mercadoria, sem garantia contratual de que vai vendê-la para determinada empresa, que estaria obrigada a comprar no mercado interno.

E, em muitas das vezes, o importador até tem uma expectativa de que irá vender para determinada empresa, mas isso não se confunde com a garantia contratual de que fala a legislação (que, repita-se, foi redigida em benefício das *tradings companies*). Sem o contrato, e sem o adiantamento de recursos, mesmo que a expectativa exista, o futuro comprador sempre pode desistir da compra, e o importador terá de negociá-las junto a um terceiro; não há garantia e o risco da operação é exclusivo do importador.

Outro aspecto importante a ser ressaltado é que o legislador não pretendeu, com essas modalidades de importação, que o importador tenha sempre a certeza de para quem irá vender, e que exista um contrato prévio sobre isso.

Nem é necessário indicar, em uma declaração de importação, qual será o destino da mercadoria depois de desembarçada, o que há de ser verificado e coibido pela Receita Federal do Brasil, é o uso indevido da modalidade de importação própria, quando o importador ostensivo não tem recursos para pagar, e simula uma operação por conta própria, para ocultar um terceiro, cujos recursos, por ter origem ilícita, não pode vir a ser declarado.

Ou se houver, ainda, algum outro motivo grave para que o verdadeiro importador venha a se ocultar. A ocultação pressupõe atitude dolosa e por esse motivo a pena é a mais grave da área aduaneira, qual seja, o próprio perdimento de bens.

Ademais, na importação por conta própria, quem se compromete a pagar, e tem fatura comercial e contrato de câmbio emitidos em seu nome, é o próprio importador, além disso, o que ele adquire no exterior não está direcionado a nenhum cliente em especial, nem por via de contrato nem por ter havido adiantamento de recursos, portanto, é por isso que se diz que, nesses casos, é o importador que arca com o risco da importação.

O fato de, depois de fechada a compra e venda no exterior, o importador ter a expectativa de quem será o comprador no mercado interno, não se confunde com a garantia de ter um contrato formal firmado, onde uma empresa se compromete a adquirir e pagar pela mercadoria a ser importada. Por esse motivo, a IN SRF nº 228/2002, que serviu de

fundamento para esta Fiscalização e, por consequência, para a atuação, trata de investigação da origem lícita de recursos empregados em operações de comércio exterior.

Diante da burocracia e da complexidade do procedimento de importação exigido pela União federal e das inúmeras motivações que levaram à atual situação, tanto normativas, quanto de atuação da Receita Federal, o tema é de suma importância e a pretensão é desenvolver um trabalho doutrinário que visará o aprimoramento das práticas de importação terceirizada, na melhora da elaboração dos contratos de importação por terceiros, buscando evitar danos às sociedades empresárias e, ainda, propor soluções de alteração na legislação falha e de difícil atendimento até então existente.

## **2. Modelo de pesquisa**

O modelo de pesquisa preponderante a ser seguido será o enfrentamento de problema prático ou hermenêutico, com alusão a casos práticos, tendo em vista que a interpretação das espécies normativas sobre o tema leva a fiscalização a tratar os envolvidos como se todos agissem contra as normas e de maneira não isonômica. As atuações da Receita Federal quebram as sociedades empresárias envolvidas e as tiram do mercado, e em muitas oportunidades injustas.

A prova, nesses casos, deve ser feita pelo contribuinte e em muitos casos exige prova pericial de elevado custo, o que inviabiliza a defesa.

## **3. Problemas e quesitos**

Os problemas decorrentes das modalidades de importação terceirizada são justamente a forma de conduta que aquele que deseja importar deve seguir. A legislação falha e a interpretação dada pela União Federal acarretam atuações fiscais e processos de execução contra envolvidos que sequer tinham conhecimento de que deveriam firmar um contrato prévio com um importador, ainda que vendessem no varejo, e, mais, atuações que não envolvem questões tributárias e sim contratuais.

### Enumeração dos Quesitos:

- Quesito A - Qual a natureza da relação contratual entre importador terceirizado e o contratante, tanto na importação por conta e ordem quanto na encomenda?
- Quesito B - Considerando a exigência de contrato prévio para realização da importação terceirizada, como deve ser provada a prévia existência ou inexistência da relação contratual ao órgão fiscalizador?
- Quesito C - Como rebater os critérios utilizados pela Receita Federal para classificar por conta e ordem as importações cuja relação contratual não seja provada por escrito?

- Quesito D - Quais formas de prevenir as pessoas físicas e jurídicas dos riscos de contratar importadores terceirizados de eventuais autuações e processos administrativos?
- Quesito E - Quais reformas na legislação podem ser propostas?

#### **4. Justificação da relevância prática e do potencial inovador**

O tema é de inegável relevância prática, já que várias sociedades empresárias que importam mercadorias sofrem com a interpretação do Estado e as autuações são em número elevado e de valores exorbitantes.

O que ocorre é que após a autuação da Receita Federal, por uma interpretação que confunde os contribuintes, não há capacidade e nem tempo hábil para que se reergam, indo, assim, à bancarrota.

O potencial inovador é elevado, tendo em vista que a legislação é falha e muitos contribuintes ficam praticamente sem saber como agir e ficam totalmente à mercê da Receita Federal na contratação da importação terceirizada.

#### **5. Fontes e métodos de investigação**

As fontes serão as espécies normativas que tratam do assunto, os casos práticos e os métodos de investigação serão entrevistas com personagens, tanto sócios-administradores das sociedades que já passaram pelo problema, ou que, embora não tenham experimentado esse dissabor, mas que importam regularmente mercadorias, além de contadores e agentes fiscais tanto da Receita Federal do Brasil, como das Fazendas Estaduais.

#### **6. Familiaridade com o objeto, acessibilidade de informações e envolvimento pessoal**

A familiaridade do objeto decorre da minha atuação em casos práticos que envolvem as modalidades de importação. Os casos práticos referentes ao tema são tratados em sigilo fiscal, contudo, nos casos dos quais atuo, tenho acesso às informações.

#### **7. Indicação de literatura especializada e obras de referência**

O tema ainda não contém literatura especializada ou obras de referência, alguns artigos publicados e breves comentários sobre as interpretações da legislação e instruções normativas da Receita Federal do Brasil.

Na rede mundial de computadores, é possível localizar alguns artigos redigidos por agentes fiscais da Receita Federal, mas nenhum dos textos desde a minúcias sobre o assunto.

O objetivo da pesquisa será desenvolver um trabalho doutrinário que possa ser utilizado como fonte inovadora sobre o assunto, considerando a parca literatura sobre o tema das importações terceirizadas, que movimentam em valor considerável a economia do país.

## **8. Sumário preliminar**

### Introdução

#### 1. Das modalidades de importação

- 1.1 A importação direta ou por conta própria
- 1.2 O surgimento das modalidades de importação indireta ou para terceiros
- 1.3 As importações por conta e ordem de terceiros e por encomenda
- 1.4 Normas

#### 2. Dos contratos de importação para terceiros

- 2.1 O vínculo na importação
- 2.2 A existência, validade e eficácia do contrato de importação para terceiros
- 2.3 A forma do contrato e sua prova
- 2.4 Das disposições dos contratos de típicos de comissão, agência e distribuição
- 2.5 Disposições normativas
- 2.6 Direito comparado

#### 3. Da interpretação normativa dada pela fiscalização à importação para terceiros

- 3.1 Meios de prova da existência prévia de contrato de importação
- 3.2 Contabilidade
- 3.3 Interposição fraudulenta
- 3.4 Importação por conta e ordem
- 3.5 Comprovação da capacidade financeira

#### 4. Aspectos tributários

- 4.1 Incentivos fiscais
- 4.2 Quebra da cadeia do IPI
- 4.3 Guerra fiscal

#### 5. Consequências da interpretação da Receita Federal do Brasil

- 5.1 Perdimento das mercadorias ou multa do valor aduaneiro
- 5.2 Multa por cessão do uso do nome
- 5.3 Inaptidão do CNPJ
- 5.4 Representação penal

