

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

DOUGLAS MANGINI RUSSO

**DESCARACTERIZAÇÃO DA IMPORTAÇÃO DIRETA PARA IMPORTAÇÃO POR
ENCOMENDA**

SÃO PAULO
2019

FGV DIREITO SP
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

DOUGLAS MANGINI RUSSO

**DESCARACTERIZAÇÃO DA IMPORTAÇÃO DIRETA PARA IMPORTAÇÃO POR
ENCOMENDA**

Dissertação apresentada à Escola de Direito da
Fundação Getulio Vargas como requisito para
obtenção do título de Mestre em Direito dos
Negócios.

Campo de Conhecimento: Direito dos Negócios.

Orientador: Prof. Dr. Wanderley Fernandes

SÃO PAULO
2019

Russo, Douglas Mangini.

Descaracterização da importação direta para importação por encomenda /
Douglas Mangini Russo. - 2019.

65 f.

Orientador: Wanderley Fernandes.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito
de São Paulo.

1. Importação - Brasil. 2. Comércio exterior. 3. Empresas comerciais
exportadoras. 4. Contratos. 5. Fraude. I. Fernandes, Wanderley. II. Dissertação
(mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio
Vargas. IV. Título.

CDU 339.5(81)

DOUGLAS MANGINI RUSSO

**DESCARACTERIZAÇÃO DA IMPORTAÇÃO DIRETA PARA IMPORTAÇÃO POR
ENCOMENDA**

Dissertação apresentada à Escola de Direito da
Fundação Getúlio Vargas como requisito para
obtenção do título de Mestre Profissional em
Direito.

Campo de Conhecimento: Direito dos
Negócios

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Wanderley Fernandes (Orientador)
FGV – DIREITO-SP

Prof. Dr. _____
FGV-SP

Prof. Dr. _____
Instituição: _____

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida.

Aos meus pais, Laura e Carmello (*in memoriam*) e à minha irmã Rosa.

Ao meu grande amigo e Mago, Reginaldo, que acompanhou toda a minha trajetória na carreira jurídica.

À Débora e às minhas amigas e parceiras do escritório, Bruna e Kamila.

Aos meus amigos e parceiros profissionais, Francisco, Domingos, Pascoal e Renata, com quem tanto trabalhei neste tema.

Todos contribuíram de alguma maneira para a conclusão desta importante etapa.

RESUMO

Na década de 1990, após a abertura do mercado no Brasil, desenvolveu-se a atividade profissional de importação. Inicialmente, só existia a *importação direta*, ou *por conta própria*, contudo, com a nova postura, surgiram as importações terceirizadas, entre elas, a *importação por encomenda*, que tem gerado muitas discussões e autuações fiscais, tendo em vista a proteção ao mercado interno e o combate à lavagem de capitais, evasão de divisas e outros ilícitos. Analisamos a descaracterização da *importação direta* para *importação por encomenda* e os principais pontos dessa questão à luz da interpretação da fiscalização, visando o cumprimento das normativas para evitar autuações.

Palavras-chave: Importação. Importação por encomenda. Interposição fraudulenta. Pena de perdimento.

ABSTRACT

In the 1990's, after the opening of importation in Brazil, the professional activity of importation was developed and modalities of importation were created. Firstly, there was only *direct* or *self-importation*, however, with the new posture, third-party imports emerged, including *importation by order* which has generated many discussions and tax assessments, in view of the internal market protection and the fight against the money laundering, foreign exchange evasion and other illegal actions. We will analyze the decharacterization of *direct importation* for *importation by order* and the main points of this question in the light of the interpretation of the supervision, aiming the compliance with the norms to avoid assessment.

Keywords: Importation. Indirect importation by order. Fraudulent interposition. Penalty of loss.

LISTA DE ABREVIATURAS

BNT	Barreira não tarifária
CF	Constituição Federal
CICAD	Comissão Interamericana para o Controle do Abuso de Drogas
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
COAF	Conselho de Controle de Atividades Financeiras
COANA	Coordenadora-Geral de Administração Aduaneira
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COMEX	Comércio Exterior
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DI	Declaração de importação
ECD	Escrituração Contábil Digital
EFD	Escrituração Fiscal Digital
ES	Espírito Santo
FGE	Fundo de Garantia à Exportação
FINEX	Fundo de Financiamento à Exportação
FUNDAP	Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
II	Imposto de Importação
INRFB	Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
MOU	Memorando de entendimentos
MP	Medida Provisória
MPF	Ministério Público Federal
NCA	Acordo de não concorrência
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
NDA	Acordo de confidencialidade
PASEP	Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
PROEX	Programa de Financiamento às Exportações
PUCOMEX	Portal Único de Comércio Exterior
RADAR	Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros
REIDI	Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura

RFB	Receita Federal do Brasil
SINIEF	Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais
SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior
SP	São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TDPF-F	Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização
UNCITRAL	Convenção das Nações Unidas sobre Contratos de Compra e Venda Internacional de Mercadorias
ZFM	Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO	12
1.1 A abertura da importação no Brasil	12
1.2 Importação direta (convencional ou própria)	13
1.3 Importação indireta	15
1.4 Importação por encomenda	19
2 CONTRATO DE IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA	23
2.1 Classificação	23
2.2 Fase preliminar e formação do contrato	26
2.3 Vinculação no RADAR e escrituração contábil	32
3 CONSEQUÊNCIAS DA DESCARACTERIZAÇÃO DA IMPORTAÇÃO DIRETA	38
3.1 Ocultação do encomendante.....	38
3.2 Sanções administrativas	41
3.3 Procedimento penal.....	45
4 PROPOSTA <i>DE LEGE FERENDA</i>	50
CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES PRÁTICAS	52
REFERÊNCIAS	57
ANEXO I – CASOS PRÁTICOS.....	62

INTRODUÇÃO

O comércio internacional é responsável por uma intensa circulação de riquezas e pelo desenvolvimento dos países através da importação e exportação de bens e serviços.

Até há alguns anos, as importações no Brasil eram restritas por barreiras que visavam proteger o mercado interno e o trabalho nacional. Após a década de 1990, quando teve início a abertura das importações ao Brasil, surgiu também a terceirização da importação, e foram criadas as empresas comerciais importadoras, cujo objeto é, naturalmente, a importação.

Inicialmente, só era permitida a importação direta, mas, diante da terceirização, surgiram a *importação por conta e ordem de terceiro* e a *importação por encomenda*, modalidades de importação indireta.

O combate a fraudes, sobretudo a lavagem de capital, a sonegação fiscal e a evasão de divisas, sempre foi constante no Brasil. Uma das formas de branquear capitais ou sonegação de tributos é a importação e exportação de mercadorias, meio pelo qual se pode dissimular a origem de recursos empregados no comércio exterior.

O que se busca é a proteção ao mercado interno, uma vez que a questão, neste particular das modalidades de importação, não é tributária, mas o controle aduaneiro. Entretanto, se houver indícios de sonegação fiscal como pano de fundo, será devidamente apurada.

As normas que regulam as importações têm por objetivo combater todo tipo de ilícito, contudo, neste trabalho, abordamos as particularidades atinentes à omissão (ou não) de destinatários previamente determinados nas importações terceirizadas, pois o que interessa à fiscalização é conhecer a origem dos recursos empregados no comércio exterior para combater o branqueamento de capitais e outros ilícitos.

Atualmente, todo importador e adquirente ou encomendante devem estar habilitados para operar no comércio exterior por meio de inscrição no Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros (RADAR), bem como vinculá-los no SISCOMEX para informar previamente a Receita Federal do Brasil (RFB) da existência de relação contratual de importação indireta.

A importação direta ou por conta própria é a operação de importação na qual, com seus próprios recursos, o importador adquire para si bens ou serviços do exterior e que os utilize no seu processo produtivo ou não tenha destinatário conhecido no território nacional. Já a importação por encomenda consiste na compra e venda de mercadoria do exterior por um importador para um encomendante predeterminado no mercado interno. Nesta modalidade, o importador realiza a operação em seu nome e a suas expensas, mas para revendê-la a um comprador que se obriga contratualmente a adquiri-la.

A fiscalização descaracteriza alguns casos de importação direta e os classifica como importação por encomenda, sobre o fundamento de que, se o importador tiver ciência para quem revenderá a mercadoria, não se poderia enquadrar a importação como de conta própria.

Contudo, no caso da importação direta, que não exista contrato previamente firmado mas apenas tratativas preliminares, a fiscalização entende que a importação deveria ser por encomenda e autua os envolvidos por ocultação do real encomendante mediante interposição fraudulenta de terceiros, aplicando-lhes as duras sanções administrativas de perdimento da mercadoria, multa e inaptidão do CNPJ, além da representação penal.

Neste trabalho, analisamos a problemática da existência de vínculo contratual anterior à importação por encomenda (e se é que se formou, já que, em caso negativo, teríamos importação por conta própria) à luz das normas atualmente em vigor e em consonância com a interpretação dada pela fiscalização. Ao final, fizemos recomendações práticas e sugerimos cuidados aqueles que importam ou objetivam importar podem observar a fim de que não sejam surpreendidos pela fiscalização e sofram as duras penalidades impostas, além de propormos sugestões de alteração de alguns dispositivos das normas sobre o tema.

Encontramos alguma dificuldade na busca de referências bibliográficas específicas relacionadas ao problema de pesquisa, dessa forma, válido ressaltar que o presente estudo foi embasado na nossa atuação prática nas autuações levadas a efeito pela fiscalização federal, no qual também compartilhamos alguns casos práticos constantes no Anexo I, sem identificá-los por estarem protegidos pelo sigilo fiscal.

1 MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO

1.1 A abertura da importação no Brasil

As relações entre os diversos países do globo têm se tornado cada vez mais essenciais ao comércio internacional e ao desenvolvimento da economia mundial porque, diante da globalização e do avanço tecnológico, a distância territorial entre os países se tornou secundária, possibilitando a realização de negócios sem nenhum deslocamento físico das pessoas envolvidas.

O comércio internacional tem um papel fundamental na economia mundial, e o meio necessário para efetivar as relações contratuais entre partes situadas em países diferentes são as operações de importação e exportação.¹

A importação de bens ou serviços do exterior era tratada com reservas pelo Brasil, dado que a visão era dar prioridade ao cenário nacional para fomentar a produção interna, gerar empregos, promover a circulação de riqueza e fortalecer o Estado.

Até 1988, quando se procurava dar prioridade ao mercado interno, o Brasil enfrentava uma política de restrições à importação, e o trâmite de aquisição de bens do exterior era minucioso e encontrava barreiras tarifárias com regras rígidas. A entrada de bens era permitida excepcionalmente e apenas a bens sem similar nacional e a alguns outros específicos, para atender a alguma situação pontual.² Essa forma de gestão favorece a competição interna e estimula o trabalho interno, mas enfraquece o país nas relações internacionais.

No período de 1988 a 1998, assistiu-se à abertura da importação no Brasil cujo objetivo foi alocar recursos através do comércio exterior, assim, foram adotadas políticas de redução de tarifas para viabilizar as importações (que estavam restritas desde 1976).³

¹ DICIO. DICIONÁRIO ONLINE DE PORTUGUÊS. Verbetes: importação. Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/importação>>. Acesso em: 5 mar. 2019.

² KUME, Honório; PIANI, Guida; SOUZA, Carlos Frederico Bráz de. A política brasileira de importação no período 1987-1998: descrição e avaliação. In: CORSEUIL, Carlos Henrique; KUME, Honório (Coord.). *A abertura comercial brasileira nos anos 1990: impactos sobre emprego e salário*. Brasil: IPEA, 2003. cap. 1. p. 9-37. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/Capitulo_1_politica.pdf>. Acesso em: 5 mar. 2019.

³ KUME; PIANI; SOUZA, 2003.

O controle das importações era baseado essencialmente em tarifas e na incidência de parcelas redundantes, além da cobrança de tributos adicionais, de regimes especiais e da presença das denominadas barreiras não tarifárias (BNT). Tais medidas obstavam a realização de importações e limitavam a competitividade externa.

Como mencionamos acima, entre 1988 e 1998, para viabilizar importações, foram adotados três programas de redução de tarifas, os quais ensejaram o alargamento da economia brasileira no cenário mundial.

Depois dessa década – fundamental para a participação do Brasil nas relações internacionais de comércio –, o volume das importações aumentou consideravelmente,⁴ e hoje muitas sociedades empresárias têm a importação por objeto.

1.2 Importação direta (convencional ou própria)

De acordo com o conceito fornecido pela Receita Federal do Brasil, a importação compreende a entrada temporária ou definitiva no país de bem ou serviço advindo de outro país.⁵

A importação direta é forma tradicional de aquisição de bens ou serviços do exterior, na qual aquele que objetiva comprar bens contrata um fornecedor situado em outro país. O interessado negocia os termos e as condições de compra e venda, promove o despacho aduaneiro de importação, nomeia os despachantes, realiza o pagamento do câmbio com seus próprios recursos e assume todos os riscos da operação.

Na importação própria, os bens importados são direcionados ao próprio importador, que os adquire para seu negócio e sob sua responsabilidade, seja para utilização no seu processo fabril ou para comercialização no varejo.

⁴ BRASIL. Ministério da Economia, Indústria, Comércio Exterior e Serviços. Base de dados do Comex Stat. Brasília, DF, [2019]. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/base-de-dados-do-comercio-exterior-brasileiro-arquivos-para-download>>. Acesso em: 10 set. 2019.

⁵ “A importação compreende a entrada temporária ou definitiva em território nacional de bens ou serviços originários ou procedentes de outros países, a título oneroso ou gratuito”. NAVARRO, Carlos Eduardo de Arruda. *Ocultação do sujeito passivo na importação mediante interposição fraudulenta de terceiro*. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Tributário) – Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17401>>. Acesso em: 9 mar. 2019.

Segundo Navarro⁶, trata-se de uma operação complexa que não compreende apenas um negócio jurídico em si, mas envolve alguns negócios jurídicos, já que a importação é a entrada de um bem no território nacional e que pode influir em várias questões, tais como valor aduaneiro, tributação, prazos etc.

De acordo com o regramento atual, a modalidade direta de importação envolve apenas dois sujeitos (exportador e importador), e o importador não sabe “quando” ou “se” revenderá a mercadoria importada e, se isso acontecer, tampouco a “quem” o fará.

A interpretação da RFB se dá na acepção estrita do conceito das modalidades de importação, ou seja, para ser própria, deve estar destinada àquele que figura como importador na declaração de importação, que arca com todos os custos da operação e que, num primeiro momento, fica com a mercadoria para si, sem ter outro destinatário definido.

Se o importador tiver um comprador predeterminado para as mercadorias importadas, a modalidade de importação não será direta ou própria, mas uma importação terceirizada dita *por encomenda*, ainda que o pagamento seja feito pelo importador e que todos os trâmites da importação tenham transcorrido em seu nome.

Na hipótese, se a fiscalização comprovar que a mercadoria importada tinha destinatário previamente conhecido, entende-se descaracterizada a importação direta para importação por encomenda não declarada, o que ensejará a lavratura de auto de infração e a aplicação das sanções administrativas e penais cabíveis.

Diante da interpretação literal das normas e pela própria postura da RFB, a importação por conta própria ficou restrita ao varejo ou aos casos de aquisição de matéria prima para uso e consumo interno do próprio importador.

⁶ A importação normalmente pressupõe um negócio jurídico subjacente, mas não se confunde com ele. O importador sujeito brasileiro pode ser o comprador do bem (haver celebrado um contrato de compra e venda com o exportador), o locatário (se houver alugado o bem), o donatário (se houver recebido o bem em doação) e mesmo um sujeito contratado exclusivamente para importar o bem, sem haver realizado nenhum negócio jurídico com o exportador. Importa frisar que não se está aqui defendendo que o negócio jurídico é irrelevante para uma importação, mas apenas para caracterizá-la. Uma vez caracterizada a importação, o negócio jurídico realizado pode, sim, ser extremamente relevante para que se defina, por exemplo, se ela tem ou não cobertura cambial, qual o valor aduaneiro do bem (base de cálculo para o Imposto de Importação) e a aplicabilidade (ou não) de isenções e regimes aduaneiros especiais (como a admissão temporária), entre outras circunstâncias. Ainda delimitando o conceito de importação, cumpre destacar que nem toda entrada física no território aduaneiro corresponde a uma importação. Para que se caracterize a importação, é preciso que o bem tenha como destino o Brasil. Daí porque a mera entrada de um bem sem destino ao país não corresponde a uma importação. NAVARRO, 2016.

Exemplos: i) as importadoras de bebidas que compram e revendem diretamente ao consumidor final – Consta-se que não há meios e tampouco razão para se indicar uma operação de importação por encomenda, tendo em vista que a mercadoria adquirida no exterior não é direcionada a nenhum cliente específico ou predeterminado, de forma que o importador que arca com o risco da importação; ii) importação de matéria prima por indústria importadora que a utiliza no seu processo de fabricação – Considerando o uso próprio, a importação será genuinamente direta.

Conseqüentemente, a fiscalização passou a tratar a importação direta como exceção, porque, se demonstrado que o importador souber antecipadamente a quem revenderá a mercadoria, a relação jurídica da importação por encomenda deve ser previamente informada à RFB, mediante vinculação no Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros (RADAR) e anexação de cópia do contrato no sistema eletrônico da RFB.

1.3 Importação indireta

A decisão de importar diretamente ou terceirizar a importação é do interessado, já que é ele quem gere seu negócio e, desde que cumpra as exigências normativas, pode realizar importação indireta.⁷

A terceirização da importação pode impactar diretamente os custos da atividade empresarial, e por vezes os empresários optam pela importação indireta visando a redução dos custos de transação⁸, além de agilizar o processo da operação, a expertise dos profissionais habituados a atuar no comércio exterior, com o conhecimento dos trâmites e regras, pode resultar em economia e lucro ao final.

⁷ “[...] 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”. BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal desburocratiza importação por conta e ordem e importação por encomenda. Brasília, DF, abr. 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/agosto/receita-federal-desburocratiza-importacao-por-conta-e-ordem-e-importacao-por-encomenda>>. Acesso em: 23 set. 2019.

⁸ Os custos de transação nada mais são que o dispêndio de recursos econômicos para planejar, adaptar e monitorar interações entre os agentes garantindo o cumprimento satisfatório dos termos contratuais para as partes envolvidas e compatível com sua funcionalidade econômica. PONDÉ, João Luiz; FAGUNDES, Jorge; POSSAS, Mario. Custos de transação e política de defesa da concorrência. *Revista de Economia Contemporânea – REC*, Rio de Janeiro: UFRJ, v. 1, n. 2, p. 115-135, dez. 1997. Disponível em: <<https://revistas.ufrj.br/index.php/rec/article/view/19580>>. Acesso em: 24 set. 2019.

Durante muitos anos, existiu somente a importação direta, entretanto, em razão da abertura da importação e da implantação de incentivos fiscais, inicialmente no estado do Espírito Santo (Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias – FUNDAP),⁹ inaugurou-se a operação de importação feita por terceiro, este que não era o comprador e real adquirente da mercadoria, mas apenas prestava serviços de importação com interesse em usufruir benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Diante da possibilidade de importar de forma indireta, foi criada, em 2001, a modalidade *por conta e ordem de terceiro*,¹⁰ e, em razão das consequências da terceirização, em 2006, a importação *por encomenda*.¹¹ Recentemente, as modalidades de importação indireta foram unificadas na INRFB nº 1.861/2018.¹²

Em razão dos benefícios fiscais, foram criadas as “comerciais importadoras”, também conhecidas como *trading companies*¹³ (sociedades empresárias), cujo objeto consiste na prestação de serviços de assessoramento de importadores e exportadores na operação de importação.

A importação por conta e ordem configura relação contratual de prestação de serviços cujo objeto é promover o despacho aduaneiro de importação realizado em nome da comercial importadora, mas por conta e ordem do terceiro (adquirente) que remunera a importadora pela prestação do serviço.¹⁴

⁹ O FUNDAP é um financiamento para apoio a empresas com sede no Espírito Santo que realizam operações de comércio exterior tributadas com ICMS no estado. Também podem se habilitar a financiamentos FUNDAP empresas industriais com sede no estado que fazem uso de insumo importado.

¹⁰ Artigo 80 da MP nº 2.158-35/2001 e INRFB nº 225/2002.

¹¹ Artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 e INRFB nº 634/2006.

¹² INRFB nº 1.861/2018.

¹³ *Trading company* é o nome pelo qual ficaram conhecidas as empresas comerciais exportadoras, às quais a legislação assegura os benefícios fiscais concedidos para incentivo à exportação, relativamente às operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno para o fim específico de exportação. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Tributação empresarial: direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. (Série GVlaw.), p. 50.

¹⁴ A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora – que 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 relativos à transação comercial, como cotação de preços ou intermediação comercial (artigo 2º da INRFB nº 1.861/2018). Assim, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte e seguro, entre outros, na importação por conta e ordem, o *importador de fato é a adquirente*, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa – a importadora por conta e ordem –, que é uma mera mandatária da

A importação por conta e ordem de terceiro permite que o interessado antecipe recursos para que a *trading* possa adquirir as mercadorias que objetiva trazer ao mercado nacional e, assim, pode fechar o câmbio com os recursos que lhe foram antecipados, o que é vedado na importação por encomenda.

A INRFB nº 1.861/2018 foi editada após consulta pública e tratou no mesmo diploma de todos os trâmites e procedimentos relativos às importações indiretas, mas sem alterar os conceitos das modalidades de importação previstos anteriormente. Ademais, criou outros mecanismos de controle para a RFB, tais como obrigações no RADAR, anexação do instrumento do contrato prévio com o terceiro, controle da contabilidade e do estoque de mercadorias, para ambas as modalidades.

Nossa análise contempla apenas a importação por encomenda, devido à semelhança com a importação direta, a qual também é uma compra e venda de mercadorias no exterior para introdução no território nacional e tem os mesmos efeitos fiscais.

Imperioso ressaltar que, devido à concessão dos benefícios fiscais, as comerciais importadoras passaram a acumular muito capital e tornaram-se poderosas importadoras capazes de arcar com todos os custos da operação de importação para terceiros. Dessa forma, as *tradings* compravam a mercadoria em nome do terceiro adquirente, declaravam por conta e ordem de terceiro, quando, de fato, eram as verdadeiras compradoras (já que suportavam os custos) e as revendiam ao terceiro, ou seja, estava desvirtuada a modalidade de importação por conta e ordem de terceiro.

Diante de tal realidade, foi criada em 2006 a importação por encomenda, que se distingue da conta e ordem porque, naquela, os recursos são do importador que revende a mercadoria importada ao encomendante e nesta há prestação de serviços com antecipação dos recursos do encomendante (que arca com os custos desde o início).

adquirente. Portanto, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros. SANT'ANA, Máira de Camargo. O local de cobrança do ICMS por ocasião da importação por conta e ordem sob a ótica da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Thomson Reuters Checkpoint, 2014. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=309806>. Acesso em: 11 nov. 2019.

Na importação por encomenda, há relação de compra e venda da mercadoria realizada pelo importador, em seu nome e com seu capital, para posterior revenda a encomendante predeterminado.

Nessa perspectiva, para terceirizar a operação de importação, as normas que regem o tema exigem que adquirente (por conta e ordem) ou encomendante (por encomenda) e importador mantenham contrato prévio escrito entre si e o vinculem na RFB através do Sistema do Comércio Exterior (SISCOMEX),¹⁵ além de estar habilitados no RADAR.

A operação exige cuidados especiais porque, dependendo do negócio a ser celebrado pelo importador da mercadoria no mercado interno, a RFB pode descaracterizar a importação direta para importação por conta e ordem de terceiro ou por encomenda e, conseqüentemente, lavrar autuações fiscais e aplicar as punições.

Na visão dos auditores fiscais da RFB, se comprovado que o importador sabe a quem revenderá a mercadoria, seja por troca de *e-mails*, pedido de compra, tratativas preliminares, logomarca, embora não tenha contrato prévio, o importador comete infração aduaneira, e a modalidade de importação não é direta.

Tanto a importação própria quanto a importação por encomenda são contratos de compra e venda internacional de mercadorias, dotadas dos mesmos efeitos fiscais, diferenciando-se apenas no aspecto da revenda previamente conhecida, na qual a tributação sobre esta incidirá normalmente.

Tendo em vista o interesse do Estado em fiscalizar as importações (*a fortiori*, as terceirizadas) é fundamentado no controle aduaneiro que visa identificar a origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos empregados nas operações de importação, a questão não é tributária, eis que não há prejuízo ao fisco.

A fiscalização de eventuais ilícitos que porventura estejam imbricados na operação de importação, serão apurados e eventualmente sancionados pelas normas que regulam os ramos do Direito efetivamente atingidos.

¹⁵ BRASIL. Ministério da Economia. Habilitação para utilizar o Siscomex. Brasília, DF, 18 abr. 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/habilitacao/habilitacao-de-intervenientes/habilitacao-para-utilizar-o-siscomex>>. Acesso em: 10 set. 2019.

1.4 Importação por encomenda

Por essa modalidade de importação indireta ou terceirizada, criada pela Lei nº 11.281/2006,¹⁶ regulamentada pela INRFB nº 634/2006, revogada pela INRFB nº 1.861/2018,¹⁷ o importador, normalmente uma *trading*, adquire e revende a mercadoria importada com seus próprios recursos financeiros, mas garantida por um contrato prévio, firmado com o futuro adquirente da mercadoria (encomendente), que se obriga a comprar e pagar pelas mercadorias importadas e por ele encomendadas.¹⁸

O importador é quem pactua a compra da mercadoria no exterior, trata da negociação – seus termos, preço, prazos e condições –, não obstante esteja obrigado a revender a mercadoria importada ao encomendente predeterminado, e, para tanto, deve ter capacidade econômica para pagar a importação pela via cambial.¹⁹

¹⁶ “Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendente predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros”.

¹⁷ Art. 3º da INRFB nº 1.861/2018.

¹⁸ “Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendente predeterminado. §1º Considera-se encomendente predeterminado a pessoa jurídica que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendente predeterminado. §2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, mediante contrato previamente firmado entre o importador por encomenda e o encomendente predeterminado, podendo este participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior. §3º Considera-se recurso próprio do importador por encomenda o pagamento da obrigação, ainda que anterior à realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda. §4º O importador por encomenda poderá solicitar prestação de garantia, inclusive mediante arras, sem descaracterizar a operação referida no caput. §5º O pagamento ao fornecedor estrangeiro pela aquisição da mercadoria importada deve ser realizado exclusivamente pelo importador por encomenda. §6º As operações de montagem, acondicionamento ou reacondicionamento que tenham por objeto a mercadoria importada pelo importador por encomenda em território nacional não modificam a natureza da transação comercial de revenda de que trata este artigo”.

¹⁹ “Uma das formas de terceirização reconhecida legalmente e regulamentada pela Receita Federal do Brasil (RFB) é a *importação por encomenda*. Nesse tipo de operação, uma empresa – a encomendente predeterminada – interessada em certa mercadoria contrata outra empresa – a importadora – para que esta, com seus próprios recursos, providencie a importação dessa mercadoria e a revenda depois à empresa encomendente. Para disciplinar esse tipo de importação, a RFB publicou a IN RFB nº 1.861/2018, que estabelece requisitos e condições para atuação de pessoas jurídicas importadoras em operações procedidas por encomenda de terceiros. Para ser considerada regular, a importação realizada por uma empresa por encomenda de outra deve atender a determinados requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias previstos na legislação. Da mesma forma, tanto a empresa importadora quanto a encomendente dos produtos importados devem observar o tratamento tributário específico dispensado a esse tipo de operação, assim como tomar alguns cuidados especiais, a fim de não ser surpreendidas por uma atuação da fiscalização da SRF ou mesmo ter suas mercadorias apreendidas”. GUEIROS, Haroldo. Importação por conta e ordem. *Enciclopédia Aduaneira*, jul. 2017. Disponível em: <<https://enciclopediaaduaneira.com.br/importacao-por-conta-e-ordem-h-gueiros-2/>>. Acesso em: 24 set. 2019.

A importação por encomenda tem os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria, tendo em vista que o importador adquire em seu nome e com seu capital a mercadoria junto ao exportador e a revende ao encomendante. Tanto é assim que, caso o valor das importações seja incompatível com o capital social ou patrimônio líquido, o importador e o próprio encomendante ficam sujeitos à prestação de garantia para autorização da entrega ou do despacho aduaneiro, nos termos do artigo 7º da INRFB nº 228/2002.²⁰

O encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado. Tal como nas modalidades anteriores, o novo regramento tratou de estender ao encomendante as condições de sujeição passiva e responsabilidade tributária, razão pela qual sua identificação é imprescindível na declaração de importação (DI).

Se o importador não celebra o contrato prévio garantindo o comprador no mercado interno para suas importações e não adianta recursos de terceiros para saldá-las, elas se configuram como operações por conta própria. Isso porque o importador é quem arca com o custo e o risco de adquirir e importar a mercadoria, sem garantia contratual de que vai vendê-la a determinado comprador, que estaria obrigado a comprar no mercado interno.

Muitas vezes, o importador tem uma expectativa de que venderá a determinada pessoa jurídica, mas isso não se confunde com a garantia contratual de revenda descrita na normativa. Sem o contrato e sem o adiantamento de recursos, mesmo que exista a expectativa, o futuro comprador sempre pode desistir da compra, e o importador terá de negociar a mercadoria com um terceiro, ou seja, não há garantia, e o risco da operação é exclusivo do importador.

A interpretação da norma sobre a encomenda indica que o importador sempre deve ter certeza de para quem venderá e de que deve existir um contrato prévio firmado com o encomendante predeterminado.

²⁰ “Art. 7º Enquanto não comprovada a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações, bem assim a condição de real adquirente ou vendedor, o desembaraço ou a entrega das mercadorias na importação fica condicionado à prestação de garantia, até a conclusão do procedimento especial. §1º A garantia será equivalente ao preço da mercadoria apurado com base nos procedimentos previstos no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, acrescido do frete e seguro internacional, e será fixada pela unidade de despacho no prazo de dez dias úteis contado da data da instauração do procedimento especial”.

O fato de, após o fechamento da 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, pelo qual uma empresa se compromete a adquirir e pagar pela mercadoria a ser importada.

Com a criação da modalidade de importação por encomenda, a importação direta ficou relegada a segundo plano, uma vez que o importador não pode saber a quem revenderá a mercadoria; se o fizer, a importação será considerada uma encomenda não declarada, ou, se verificada a antecipação de recursos por parte do destinatário final, é declarada como conta e ordem de terceiros e aplicada a pena de perdimento mediante interposição fraudulenta de terceiros.

Rogério Carneiro qualifica como “quimera” o fato de qualificar uma importação por conta própria como encomenda apenas por ter prévio conhecimento de quem será o adquirente da mercadoria.²¹

Difícilmente, alguém realiza uma importação e aporta seu capital sem um mínimo de segurança, e não é raro que o importador que usa seus próprios recursos tenha a possibilidade de revender a mercadoria a ser importada a dois ou três clientes e, evidentemente, o fará segundo a melhor negociação; se já houver vinculado o encomendante, não poderá revender a outro cliente, sob pena de ser autuado pela RFB e sofrer as sanções legais.

A jurisprudência corrobora o entendimento da RFB quanto ao destinatário predeterminado, e coletamos julgados que mantiveram as autuações fiscais que aplicaram a pena de perdimento das mercadorias em casos de descaracterização da importação por encomenda.

Julgado do TRF3 decidiu que, no caso da conferência física da mercadoria onde se encontra a logomarca de terceira empresa que não o importador, e omitida a informação de terceiro na DI, está configurada a ocultação do real adquirente ou encomendante.²²

²¹ Portanto, uma vez atendidos todos os requisitos inerentes a uma operação de importação por conta própria, é incorreto cunhá-la como fraudulenta pelo simples fato de ter um comprador predefinido, inclusive qualificando-o como encomendante ocultado. CARNEIRO, Rogério David. Figura do encomendante é uma quimera para aduana brasileira. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 15 out. 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-out-15/figura-encomendante-quimera-aduana-brasileira>>. Acesso em: 5 mar. 2019.

²² MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. LIBERAÇÃO DE MERCADORIAS. PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE

Em muitos casos, a aduana brasileira descaracteriza importações diretas como fraudulentas pela mera ciência ou expectativa de revenda das mercadorias importadas no mercado interno.

A criação dessa modalidade de importação terceirizada ensejou a interpretação de que não se pode ter ciência prévia da revenda da mercadoria importada, embora a Lei nº 11.281/2006, criadora da modalidade da importação por encomenda, não vede expressamente o prévio conhecimento da revenda da mercadoria importada.

A importação por encomenda é claramente definida no artigo 3º da INRFB nº 1.861/2018, portanto, não é nosso objetivo discutir as importações em que existiam encomendante definido e contrato firmado, mas as situações de ciência ou expectativa de revenda em negociações preliminares.

TERCEIRO. PENA DE PERDIMENTO. CABIMENTO. 1. A autoridade fiscal competente por meio de procedimento regular de fiscalização concluiu que a autora cometeu infração, tendo sido lavrado o correspondente Auto de Infração com base no art. 27 do Decreto-Lei nº 1.455/76, ficando as mercadorias sujeitas a pena de perdimento nos termos do art. 23, V, §1º do mesmo diploma legal. Referida infração corresponde à interposição fraudulenta de terceiros. 2. Consta do Auto de Infração em questão, que a empresa autora utilizou artifício simulatório apresentando-se ao Fisco uma importação direta sua, enquanto que a adquirente de fato permanecia oculta. 3. Verifica-se que a Declaração de Importação nº 13/1748619-8 menciona a empresa LIPO nos campos “importador” e “adquirente da mercadoria”, não fazendo referencia a qualquer outra empresa interessada na importação. Importante documento é o de fl. 12 do auto de infração, no qual consta a “Purchase Order”, da empresa Avon para a empresa autora Lipo, com a “Order date” de 04/07/13, ou seja, a encomenda da mercadoria da Avon para a Lipo foi efetuado em 04 de julho de 2013 e a Declaração de Importação efetuada somente em 5 de setembro de 2013. Claro por demais que a importação foi feita para encomendante certa, a Avon, e ainda, com preço diferenciado dentro da mesma DI, com a importação do mesmo produto para revenda ou estoque. Pelo menos parte da importação. E a conduta perpetrada pela autora, ao omitir a Avon como encomendante, na respectiva DI, subsume-se à norma prevista no artigo 23 do Decreto-lei nº 1455/76, inciso V, cuja pena prevista é de perdimento dos bens importados. 4. Diante de tais fatos, a fiscalização concluiu que a adquirente de parcela das mercadorias seria a Avon. Nessa toada, restou evidente que parte da mercadoria da DI 13/1748619-8 foi importada pela LIPO porque havia uma encomenda prévia da Avon, fato este inclusive que motivou um preço diferenciado para adquirente, tratando-se portanto de uma encomenda predeterminado, o que caracteriza a interposição fraudulenta fática, com a identificação do efetivo comprador, vendedor ou responsável pela operação de comércio exterior. 5. Ao contrário do alegado em suas razões de apelo, não se trata de mera suposição da autoridade fiscal a ocorrência de interposição fraudulenta, mas da ocorrência da infração devidamente comprovada e confessada pelas impugnantes. 6. Ainda que a autora se tenha utilizado de recursos próprios para a importação, tal fato não tem o condão de por si só afastar a ocorrência da interposição fraudulenta, vez que a importação por encomenda pressupõe a importação realizada com os recursos da própria importadora. 7. Apelo desprovido. BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. TRF-3 – ApCiv: 00022851020154036114 SP. Relator: Desembargador federal MARCELO SARAIVA. Data de Julgamento: 30 maio 2019. QUARTA TURMA. Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:19 jun. 2019.

2 CONTRATO DE IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA

2.1 Classificação

Os contratos envolvem contornos econômicos e os empresários optam por correr risco jurídico para maximizar seus lucros, em suma, o viés econômico do contrato determina o tipo de negócio a ser celebrado.

O contrato de importação por encomenda envolve a compra e a venda de mercadoria no exterior para posterior revenda no mercado interno. Nessa modalidade, há verdadeira compra da mercadoria pelo importador no exterior em que a importadora *trading* compra com seus próprios recursos e em seu nome para depois revender a um encomendante predeterminado.

Por se tratar de compra e venda internacional de mercadorias, a figura do contrato de importação por encomenda não é instituto novo no nosso ordenamento jurídico, eis que já regulamentada na Convenção das Nações Unidas sobre contratos de compra e venda internacional de mercadorias, firmada em Viena, em 11 de abril de 1980, da qual o Brasil é Estado-parte.²³

A Convenção foi inserida no direito pátrio pelo Decreto nº 8.327/2014, que a promulgou e regulamentou as compras internacionais. O artigo 4º dispõe que a Convenção regula apenas a formação do contrato de compra e venda e os direitos e obrigações do vendedor e comprador dele emergentes, aduz também que não diz respeito à validade do contrato ou de qualquer de suas cláusulas, ou de qualquer uso ou costume, ou aos efeitos que o contrato possa ter sobre a propriedade das mercadorias vendidas.²⁴

O objeto principal do contrato é a transação comercial da mercadoria nacionalizada mediante contrato firmado entre importador por encomenda (*trading*) e encomendante

²³ Decreto nº 8.327, de 16 de outubro de 2014. Promulga a Convenção das Nações Unidas sobre Contratos de Compra e Venda Internacional de Mercadorias (UNCITRAL), firmada pela República Federativa do Brasil, em Viena, em 11 de abril de 1980.

²⁴ “Art. 4. Esta Convenção regula apenas a formação do contrato de compra e venda e os direitos e obrigações do vendedor e comprador dele emergentes. Salvo disposição expressa em contrário da presente Convenção, esta não diz respeito, especialmente: (a) à validade do contrato ou de qualquer das suas cláusulas, bem como à validade de qualquer uso ou costume; (b) aos efeitos que o contrato possa ter sobre a propriedade das mercadorias vendidas”.

(adquirente), ficando a este facultada a participação na compra da mercadoria junto ao exportador.²⁵

O contrato de importação por encomenda difere da conta e ordem de terceiros (outra modalidade de indireta) na medida em que não há prestação de serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação para um terceiro, mas para si próprio, não obstante sejam obrigatórias a vinculação ao RADAR e a anexação de cópia do contrato no sistema eletrônico da RFB. Todo o trâmite é feito em nome do importador, que o faz em nome próprio, como comprador da mercadoria no exterior.

Nota-se que a natureza jurídica de ambos os contratos de importação terceirizada é distinta: i) na modalidade conta e ordem, a normativa regulatória a denomina *prestação de serviços*; ii) na importação por encomenda, a relação jurídica é de transação comercial de compra e venda da mercadoria importada, e como tal, se aperfeiçoa quando as partes acordam no objeto e no preço.

Quanto à natureza das obrigações, a classificação do contrato de importação por encomenda é essencialmente bilateral ou sinalagmática que gera prestações simultâneas para o importador (aquisição da mercadoria) e para o encomendante (compra da mercadoria do importador).

A onerosidade é inerente aos contratos de importação, uma vez que a disponibilidade de capital é fundamental para que se realize uma operação. O importador deve adquirir a mercadoria no exterior com seu próprio capital, além de promover o fechamento do câmbio, o despacho aduaneiro de importação, e o recolhimento dos tributos incidentes.

No que tange ao encomendante predeterminado, dada sua obrigação de adquirir a mercadoria do importador, não há que falar em outra prestação senão a pecuniária (o desembolso do valor a ser pago ao encomendante), incluídos os tributos incidentes na compra e também a margem de lucro do importador, que é seu ganho na operação.

É perfeitamente possível às partes anteverem a equivalência das prestações umas das outras e as próprias, já que são contratos eminentemente mercantis, celebrados por pessoas

²⁵ O artigo 3º, § 2º, da INRFB nº 1.861/2018 define o objeto do contrato de importação por encomenda: “§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, mediante contrato previamente firmado entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, podendo este participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior”.

jurídicas, na roupagem de sociedades empresárias, que visam fomentar a atividade empresarial e maximizar seus lucros.

Se um determinado cliente pretende adquirir mercadoria importada por encomenda, negociará com quem melhor lhe aprouver e dificilmente aceitará condições que lhes sejam desfavoráveis, portanto, os contratos de importação por encomenda são paritários e regidos pela autonomia da vontade e livre iniciativa.

Quanto a sua designação, embora o *nomen iuris* do contrato de importação por encomenda tenha sido criado por uma norma administrativa,²⁶ o contrato de importação por encomenda nada mais é do que um contrato de compra e venda, ou seja, um contrato típico.

Por ser compra e venda, no que tange a seu objeto, o contrato de importação por encomenda também é considerado patrimonial, porquanto afeta o patrimônio das partes envolvidas.

A pessoa do contratante reveste-se de impessoalidade, considerada a obrigatoriedade de o contrato ser celebrado entre pessoas jurídicas, de modo que pouco importa a pessoa física que tratará da contratação.

Considerando a obrigação de anexar cópia do contrato de importação por encomenda no sistema eletrônico, presume-se que, quanto à forma, tal contrato deve necessariamente ser escrito. Embora seja consensualmente de compra e venda, exige-se que, antes da operação de importação, a RFB seja comunicada de que existe um contrato de importação firmado entre encomendante e importador, cuja determinação o torna formal *ad probationem tantum*.

O artigo 11 do Decreto supracitado dispensa o instrumento escrito para o contrato de compra e venda internacional e de qualquer requisito de forma, na medida em que permite sua prova por qualquer meio, inclusive testemunhal.²⁷

Embora exista previsão normativa nesse sentido, se o contrato de importação por encomenda existir e for válido, será necessariamente firmado em instrumento escrito, considerando que o meio probatório para a RFB é a anexação de cópia do contrato (leia-se instrumento) no sistema eletrônico.

²⁶ SPITZCOVSKY, Celso. *Direito administrativo*. São Paulo: Método, 2008, p. 121.

²⁷ “Art. 11. O contrato de compra e venda não requer instrumento escrito nem está sujeito a qualquer requisito de forma. Poderá ele ser provado por qualquer meio, inclusive por testemunhas”.

A forma do contrato de encomenda e sua prova acarretam embate entre a interpretação dos auditores fiscais da RFB e a dos contribuintes, posto que aqueles descaracterizam importações diretas como importações por encomenda com base na ausência de informação prévia na DI ou na não anexação de cópia do contrato e ciência de possível revenda a comprador conhecido no mercado interno.

Em suma, o contrato de importação por encomenda, cujo objeto é a compra e venda da mercadoria nacionalizada, é consensual, bilateral ou sinalagmático, formal *ad probationem tantum* (diante da exigência de se anexar cópia do instrumento no sistema eletrônico da RFB), oneroso, comutativo, não solene, típico, patrimonial e impessoal.

Caracteriza-se também por ser traslativo do domínio e, por ser essencialmente compra e venda, passa a ser um título hábil à aquisição da propriedade, que efetivamente só ocorrerá com a entrega da mercadoria, tanto pelo desembaraço aduaneiro (compra e venda internacional) quanto na revenda ao encomendante no mercado interno.²⁸

2.2 Fase preliminar e formação do contrato

O processo de formação do contrato parte de uma vontade subjetiva, interna das partes, movida por uma necessidade, no momento em que as pessoas têm ideia do negócio que pretendem entabular. Não é crível que uma relação contratual não tenha origem.

Antes de se formalizar, além dos requisitos, os contratos (entendidos como relação jurídica e criadora de obrigações) são invariavelmente precedidos de negociações preliminares, que compreendem elaboração de documentos intermediários como cartas de intenções, discussão de minutas, reuniões fixadas em atas sobre pontos específicos (punctação), conhecidos como fase de tratativas.²⁹

²⁸ 5º) *traslativo do domínio*, não no sentido de operar sua transferência, mas de servir como *titulus adquirendi*, isto é, de ser o ato causal da transmissão da propriedade gerador de uma obrigação de entregar a coisa alienada e o fundamento da tradição ou do registro. O contrato de compra e venda vem a ser um título hábil à aquisição do domínio, que só se dá com a tradição e o registro imobiliário, conforme a coisa adquirida seja móvel ou imóvel. GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais*. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 3, p. 73.

²⁹ GONÇALVES, 2015, p. 73.

Discutindo a formação de contratos e citando Roppo,³⁰ o professor Wanderley Fernandes ensina que os contratos se formam não apenas com a manifestação da vontade, mas pela análise de comportamentos humanos e regulados por normas jurídicas e que a formação do contrato é um processo consubstanciado de atos humanos.

O estágio anterior à manifestação de vontade é importantíssimo, porque é nele que se desenham os primeiros contornos do contrato a ser celebrado, e as anotações iniciais consubstanciam as obrigações que se avançarão no contrato.

Normalmente, as partes elaboram minutas contendo as intenções, o provável objeto do contrato, o balizamento do preço, o modo da execução, o prazo e a confidencialidade, além de outros dados essenciais. Esses documentos podem ser denominados precontrato, memorando de entendimentos (MOU), acordo de confidencialidade (NDA) ou acordo de não concorrência (NCA).³¹ Segundo Orlando Gomes, nessa etapa, as partes estão em entendimentos com o fito que alinhar os objetivos e os interesses econômicos em discussão.³²

Wanderley Fernandes também argumenta que tais documentos não têm caráter contratual, salvo se integrarem o futuro contrato como seus elementos essenciais; assim, evitam-se debates infrutíferos sobre temas já superados e podem-se considerar decididas tais questões.³³

É justamente na fase das tratativas que já se podem vislumbrar riscos e prever ganhos, quando se expõem as ideias, as intenções, as possibilidades de investimento e o tempo de retorno; portanto, minutar tais condições é de suma relevância para atrelar todas as condições e partes, ainda que não exista vínculo contratual formado.³⁴

Por se tratar de uma etapa anterior à criação do vínculo contratual, as negociações preliminares geram responsabilidade civil extracontratual (aquiliana), na qual as partes não

³⁰ ROPPO, Enzo. *O contrato*. Tradução de Ana Coimbra e M. Januário C. Gomes. Coimbra: Almedina, 1988 apud FERNANDES, Wanderley. *Fundamentos e princípios dos contratos empresariais*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 228.

³¹ Em inglês, respectivamente, *memorand of understanding*, *non disclosure agreement* e *non compete agreement*.

³² Os atos preparatórios tendentes *direta e indiretamente* à constituição do vínculo contratual apetezido começam pelas *negociações preliminares*, ou tratativas frequentemente reduzidas a escrito num instrumento particular chamado minuta, que pode ou não ser assinado pelos negociadores. A *minuta* não passa de simples projeto de contrato, sem eficácia vinculante, como é sabido. GOMES, Orlando. *Contratos*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

³³ FERNANDES, 2012, p. 241.

³⁴ FERNANDES, 2012, p. 298.

estão vinculadas por obrigação contratual, mas pela regra geral de causar dano a outrem e pelo dever de indenizar, nos termos do artigo 186 do Código Civil.³⁵

O ilícito civil que gera dano obriga aquele que o causou a indenizar, conquanto não se tenha prévio contrato firmado entre o causador do dano e o que o sofreu. Não é incomum que, mesmo na fase preliminar, uma ou ambas as partes façam investimentos consideráveis visando concluir as tratativas e celebrar o contrato, que podem compreender desde aquisição de equipamentos até contratação de pessoal ou de *softwares*, locação de imóveis e outros custos, e, após feitos os investimentos, a outra parte desista de firmar o contrato.

Essa situação não pode ficar descoberta pelo sistema jurídico, porque é óbvio que os investimentos só foram feitos na expectativa de que se firmasse o contrato, e o prejuízo restará unilateralmente a uma das partes. Contudo, se a outra parte não conseguiu firmar o contrato por circunstâncias alheias a sua vontade, ou se se justificar satisfatoriamente, pode minimizar sua responsabilidade ou mesmo isentar-se dela, tudo depende do caso concreto.

O Código Civil tem como princípio basilar a ética, ou seja, esperam-se das partes atitudes éticas, que consistem em boa-fé objetiva, regra de conduta, padrão de comportamento. As partes devem se portar como esperado, de modo a não frustrar as justas expectativas geradas na outra parte.

A boa-fé objetiva é cláusula geral e incide também na fase das tratativas preliminares e é importante para responsabilizar o dano que pode advir. Assim, em caso de rompimento injustificado das tratativas, a frustração da expectativa de celebração do contrato e os danos pelo custo com o aparelhamento para atendimento das necessidades para a formação do contrato podem recair sobre a parte causadora, que pode ser responsabilizada por ação autônoma e indenizar a contraparte pelos danos suportados.

Carlos Roberto Gonçalves³⁶ afirma que, na fase de negociações preliminares, considerando que ainda não há manifestação de vontade, não há tampouco vinculação ao negócio. A fase anterior à celebração do contrato não se confunde com a existência do próprio

³⁵ “Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito”. Não nos dedicamos à discussão da natureza jurídica da responsabilidade precontratual, mas a controvérsia pode ser examinada no texto do professor Wanderley Fernandes, citado na nota anterior, e também em ZANETTI, Cristiano de Sousa. *Responsabilidade pela ruptura das negociações*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005.

³⁶ GONÇALVES, 2012, p. 73.

contrato, visto que ele só existirá para o mundo jurídico quando se manifestar vontade, mas isto não significa que não produza efeitos no mundo jurídico, conforme já exposto.

Embora exista entendimento diverso, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ)³⁷ que a fase de punção não integra a conclusão do contrato, mas constitui fase anterior de sua formação, o que enseja responsabilidade civil (aquiliana), mas não contratual.

Difícilmente um importador se aventurará numa operação de importação sem ao menos ter ideia do mercado que visa atingir para comercializar os produtos importados.

Vimos que o contrato de encomenda é consensual e solene, portanto, é necessária a aposição da declaração de vontade no instrumento exigido para sua validade, além da aceitação e da proposta. Preleciona Orlando Gomes que “o contrato se torna perfeito e acabado quando o acordo entre as partes se verifica quanto a todas as cláusulas, principais ou acessórias”.³⁸

Deparamo-nos com situações que configuram real importação direta, aquelas em que o interessado (importador) contata ou é contatado pelo fornecedor (exportador) e negocia diretamente as condições e os termos da compra e, por fim, providencia por si só (auxiliado por despachantes aduaneiros) todos os trâmites aduaneiros, cambiais e de licenciamento pelos quais as operações se realizam com seus próprios recursos e seu próprio risco.

Entretanto, já existia um pedido de compra ou uma cotação de preços por um pretendo comprador da mercadoria, esse que, de fato, a adquire posteriormente. Pois bem, essa operação é vista pela RFB como interposição fraudulenta de terceiros mediante ocultação do real importador da mercadoria, descaracterizando a importação direta para importação por encomenda.

Seguindo essa linha de raciocínio, sempre que o importador tiver um cliente definido, sem contrato firmado, cometerá infração aduaneira, e se consideraria formado um contrato

³⁷ PROMESSA DE VENDA E COMPRA. IMÓVEL NÃO LOTEADO E NÃO REGISTRADO NO OFÍCIO IMOBILIÁRIO. ARREPENDIMENTO. AINDA QUE SE TRATE DE PROMESSA DE VENDA E COMPRA NÃO REGISTRADA, SOMENTE PODERÁ ARREPENDER-SE O PROMITENTE VENDEDOR QUANDO HOVER CLÁUSULA INSERTA NO CONTRATO, PREVENDO EXPRESSAMENTE ESSA FACULDADE. PRECEDENTES DO STJ. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. STJ – REsp: 27384 SP 1992/0023546-8. Relator: Ministro BARROS MONTEIRO. Data de Julgamento: 25 mar. 1996. T4 – QUARTA TURMA. Data de Publicação: DJ 13 maio 1996, p. 15558.

³⁸ GOMES, 2019, p. 56.

pelo fato do conhecimento prévio ou se trataria a fase preliminar como o contrato de encomenda em si.

Atentemos aos casos em que não exista contrato prévio de encomenda, mas apenas um ou mais pretensos compradores no mercado interno, ou seja, ainda na fase das tratativas e na hipótese de aceitação posterior.

Nas oportunidades de efetiva importação por encomenda, nas quais já se saiba o destino da mercadoria importada e a real existência e validade do contrato, sua comprovação é inquestionável.

Maria Helena Diniz menciona que, por ser meras ideias levadas ao conhecimento da outra parte, as quais têm o único objetivo de preparar as bases de um contrato, os acordos preparatórios não têm caráter obrigatório.³⁹

Considerando que as negociações preliminares nada mais são do que conversas preparatórias, elucidações e exposição de interesses que visam a celebração de contrato futuro, entendemos que os pedidos de compra ou intenção de eventuais interessados na aquisição da mercadoria a ser importada fazem parte de fase precontratual, cujo contrato em si pode ser aperfeiçoado ou não.

Para que o vínculo contratual se aperfeiçoe, a proposta deve ser aceita, e o que era promessa pode ou não se efetivar com vistas à formação do vínculo, ou seja, à formação da relação contratual.

James Gordley ressalta que, no sistema *civil law*, a quebra de pensamento surgiu no século XIX, com as “teorias da vontade”, que destacavam a importância de se identificar a vontade das partes no momento da contratação; já na *common law*, o raciocínio foi desenvolvido de maneira diferente.⁴⁰

³⁹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria das obrigações contratuais e extracontratuais*. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. v. 3, p. 61.

⁴⁰ “Be that as it may, the will theories are now out of fashion in both common law and civil law jurisdictions because there is too much they did not explain. The will theorists did not explain why the will itself should be binding. They merely observed that contracts are binding and defined them in terms of the will. Lacking a coherent conception of the will, they never gave a coherent account of what relief is given for mistake or whether it should be given for changed circumstances. They never adequately explained, if all that matters is will, why promises to make gifts should require a special formality. They never explained why sometimes the parties are bound to so-called ‘implied terms’ which they did not will and, increasingly, are not bound to

Antes do século XIX, os advogados não pensavam nos termos dos contratos, pois uma ação judicial poderia ser baseada numa promessa selada ente as partes, então denominada *writ of covenant*. Na época, não se cogitavam eventuais mudanças nas circunstâncias ou erros capazes de mudar o rumo do cumprimento de uma promessa.

Pós século XIX, a *common law* contratual foi remodelada com base nas teorias da *civil law*, de forma a contemplar eventuais reconsiderações. Contudo, o autor conclui que as teorias da vontade estão em desuso, tanto na *common law* quanto na *civil law*, visto que não explicam por que a vontade deveria ser vinculativa ou por que as partes seriam obrigadas a termos implícitos aos quais não anuíram e, portanto, deixam de se vincular a termos nos quais expressaram sua vontade.

Na hipótese de se considerar a vontade vinculativa, a aceitação deve ser manifestada nos termos da proposta para formação e aperfeiçoamento de um contrato, em consonância com o nosso sistema pátrio.

Sob o prisma jurídico e econômico, o instituto *contrato* é a relação obrigacional que envolve dois ou mais sujeitos em torno de um objeto em que sua existência e validade ultrapassam a forma escrita, porquanto deve preencher requisitos constantes nas normas jurídicas.⁴¹

A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (INRFB) nº 1.861/2018 não proíbe que se saiba de antemão o pretense comprador da mercadoria a ser importada e tampouco obriga que se importe por encomenda. Contudo, essa não é a posição da RFB, e, ademais, a jurisprudência mantém os autos de infração baseados no destinatário previamente conhecido.

Entende a RFB que a mera ciência do comprador da mercadoria implica ocultação do real interessado. Com a devida vênia, tal interpretação nos leva a crer que a fase preliminar integra o próprio contrato ou considera formado o contrato quando não o é, obrigando o importador a anexar cópia do instrumento de um contrato inexistente.

blatantly unfair terms which they did will". GORDLEY, James. *Foundations of private law: property, tort, contract, unjust enrichment*. New York: Oxford University Press, 2010, p. 288.

⁴¹ “Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I – agente capaz; II – objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III – forma prescrita ou não defesa em lei”. BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Brasília, DF, jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 26 set. 2019.

Os auditores fiscais têm lavrado autos de infração fundamentados nessa posição, cujas consequências são as sanções pesadas e podem acarretar a quebra dos envolvidos, tanto importador quanto suposto encomendante ou adquirente.

A despeito da obrigação contida no artigo 4º, inciso II, da INRFB nº 1.861/2018, de anexar cópia do contrato previamente firmado, entendemos que, no caso de interesse de um possível comprador, de um pedido de compra ou de uma cotação de preços, o importador está desobrigado de anexar cópia do contrato no sistema eletrônico, já que o contrato em si não foi previamente firmado e, conseqüentemente, não há instrumento escrito a anexar.

Nas situações descritas acima, a importação é a direta, mesmo que exista um comprador definido, contudo, se este não se obrigou a comprar, não há contrato de encomenda e tampouco instrumento escrito hábil a comprovar sua existência ou validade.

Em caso de revenda no varejo, por exemplo, o importador não sabe a quem revenderá a mercadoria importada; primeiro a adquire no exterior e depois pode optar por comercializá-la com melhores condições negociais para sua própria atividade.

Quando constata, por documentos ou pela conferência física da mercadoria, por meio da logomarca no produto ou de etiquetas na embalagem etc., a existência de um provável comprador no Brasil, a RFB entende que existe destinatário previamente determinado. Para evitar as sanções decorrentes da suposta irregularidade na operação, o importador deve ficar atento e eleger a modalidade de importação por encomenda e proceder à comunicação no SISCOMEX, mesmo que o titular da logomarca não se tenha comprometido a adquirir o produto.

2.3 Vinculação ao RADAR e escrituração contábil

O RADAR nada mais é que a habilitação para importar. Regulado pela INRFB nº 1.603/2015, é uma forma de controle do Estado para fiscalizar pessoas que realizam operações de importação e exportação e para a prática de atos no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX).⁴² Além dos importadores e exportadores, a instrução

⁴² “Art. 1º A habilitação da pessoa física responsável por pessoa jurídica importadora, exportadora ou internadora da Zona Franca de Manaus (ZFM), para a prática de atos no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), e o credenciamento dos respectivos representantes para a prática de atividades relacionadas com

normativa dispõe sobre o credenciamento de seus representantes para a prática de atividades relativas a despachos aduaneiros.

A habilitação ilimitada pode ser concedida à pessoa jurídica com capacidade financeira para realizar operações de importação cuja soma dos valores seja superior a US\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil dólares estadunidenses). A capacidade financeira para enquadramento das pessoas jurídicas a serem habilitadas é apurada por sistema de cálculo definido em ato normativo expedido pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (COANA).⁴³

Vale ressaltar que todos aqueles que decidem importar, direta ou indiretamente, e praticar atos no SISCOMEX estão obrigados à habilitação através do RADAR.⁴⁴

Dessa forma, na modalidade de importação terceirizada por encomenda, tanto encomendante quanto importador devem estar habilitados a operar no comércio exterior, e o contrato previamente firmado entre importador e encomendante predeterminado deve ser informado à RFB no ato do preenchimento da declaração de importação, nos termos dos incisos I e II, do artigo 5º, da INRFB nº 1.861/2018⁴⁵ e da Portaria COANA nº 6/2019.⁴⁶

o despacho aduaneiro, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), deverão ser formalizados com observância do disposto nesta Instrução Normativa”.

⁴³ Portaria COANA nº 123, de 17 de dezembro de 2015. Estabelece normas complementares para a habilitação de importadores, exportadores e internadores da ZFM para operação no SISCOMEX, credenciamento dos representantes nos casos de dispensa de habilitação e credenciamento de representantes no sistema mercante.

⁴⁴ “Art. 24. A habilitação de pessoa jurídica importadora para operação por conta e ordem de terceiros, de que trata a Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, está condicionada à prévia habilitação da pessoa física responsável pela pessoa jurídica adquirente das mercadorias, nos termos desta Instrução Normativa. Parágrafo único. À operação realizada por importador por encomenda, de que trata a Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006, aplica-se o disposto no caput, relativamente ao encomendante”.

⁴⁵ “Art. 5º O importador por conta e ordem de terceiro e o importador por encomenda, ao registrar a DI, deverão: I – indicar, em campo próprio da declaração, o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem ou do encomendante predeterminado, conforme o caso; e II – anexar cópia do contrato previamente firmado com o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem ou com o encomendante predeterminado, conforme o caso, por meio do módulo Anexação Eletrônica de Documentos no Pucomex.

⁴⁶ “Art. 1º Os procedimentos de vinculação e de prestação de informações para fins de registro das operações de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda serão realizados, por meio do Portal Único de Comércio Exterior (PUCOMEX), na forma disciplinada nesta Portaria, em atendimento ao disposto no art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018. Art. 2º O adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, o importador por conta e ordem, o encomendante predeterminado e o importador por encomenda deverão, previamente ao registro da declaração de Importação, estar habilitados no Sistema de Comércio Exterior, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.603, de 15 de dezembro de 2015. Art. 3º O adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem ou o encomendante predeterminado deverá registrar diretamente no Pucomex, no módulo ‘Cadastro de Intervenientes’, a vinculação com a contratada. §1º Para o procedimento descrito no caput, o responsável legal da empresa poderá incluir representação para o importador no módulo ‘Cadastro de Intervenientes’, aba ‘Representação por Terceiro’. §2º Para fins no disposto no caput e

A anexação deve ser realizada pelo sistema eletrônico de anexação de documentos (PUCOMEX).⁴⁷

As providências de habilitação no SISCOMEX devem ser adotadas obrigatoriamente nas operações de importação, tendo em vista o controle aduaneiro e a necessidade de informar a modalidade de operação que se está realizando.

O importador não tem alternativa senão vincular as inscrições ao RADAR do encomendante ao do importador, sob pena de ocultação do encomendante ou adquirente mediante interposição fraudulenta e descaracterização da importação direta em encomenda ou conta e ordem de terceiro (caso se comprove adiantamento de capital por parte do destinatário).

A INRFB nº 1.861/2018, em seu artigo 5º, inciso II, determina que, ao registrar a DI, o importador por encomenda anexe cópia do contrato previamente firmado com o encomendante da mercadoria importada.

no §1º, o responsável legal da empresa ou o representante deverá estar marcado como ‘cadastrador’ no módulo de Cadastro de Intervenientes do PUCOMEX. §3º O número do dossiê a que se refere o art. 5º deverá ser informado no momento da vinculação em campo próprio criado no módulo ‘Cadastro de Intervenientes’. Art. 4º O importador por conta e ordem de terceiro, deverá selecionar, na aba ‘Importador’ no campo ‘Caracterização da Operação’, o tipo ‘Importação por Conta e Ordem de Terceiro’. §1º Na aba ‘Importador’ referida no caput, no campo ‘Adquirente da Mercadoria’, o importador por conta e ordem de terceiro deverá indicar o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem e indicar na aba ‘Básicas’ no campo ‘Informações Complementares’ da declaração de Importação, que se refere a uma importação por encomenda. §2º Tendo em vista o SISCOMEX ainda não dispor da opção tipo ‘Importação por Encomenda’ e de um campo específico para o CNPJ do encomendante predeterminado, o importador por encomenda deverá utilizar a aba ‘Importador’, destinada à identificação do adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, e indicar na aba ‘Básicas’ no campo ‘Informações Complementares’ da declaração de Importação, que se refere a uma importação por encomenda. Art. 5º O contrato firmado entre o importador por conta e ordem de terceiro e o adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem ou entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, nos termos do §2º do art. 2º e do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, respectivamente, deverá ser anexado, pelo importador, em dossiê próprio, específico para cada CNPJ adquirente por conta e ordem ou encomendante predeterminado, conforme o caso, por meio da funcionalidade ‘Anexação de Documentos do PUCOMEX’, observada a legislação específica”.

⁴⁷ “Art. 4º da INRFB nº 1.861/2018 - O adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem e o encomendante predeterminado deverão, previamente ao registro da DI, estar: I – habilitados para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.603, de 15 de dezembro de 2015; e II – vinculados no Portal Único do Comércio Exterior (PUCOMEX) à pessoa jurídica importadora que promoverá a importação. Art. 5º O importador por conta e ordem de terceiro e o importador por encomenda, ao registrar a DI, deverão: I – indicar, em campo próprio da declaração, o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem ou do encomendante predeterminado, conforme o caso; e II – anexar cópia do contrato previamente firmado com o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem ou com o encomendante predeterminado, conforme o caso, por meio do módulo Anexação Eletrônica de Documentos no Pucomex. Art. 6º Os procedimentos de vinculação e de prestação de informações para fins de registro de operações de importação por conta e ordem ou importação por encomenda, previstos nos arts. 4º e 5º, serão estabelecidos em ato próprio da Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (COANA)”.

Para a RFB, a importação por encomenda deve ser anterior ao registro da DI, daí porque ela exige que o contrato seja escrito e anexado eletronicamente.

Portanto, é fundamental que, numa operação de importação por encomenda, todas as exigências contidas nos comandos normativos sejam efetivamente cumpridas, para evitar autuações.

Nas importações diretas, não há necessidade de anexar instrumento do contrato, a importação se destina ao próprio importador. Entretanto, se a fiscalização descaracterizar a importação, estará descumprida automaticamente a obrigação de vinculação ao RADAR e anexação do contrato escrito.

Após o início da fiscalização, independente da possibilidade de alterar as informações na importação e na DI, isso não eximirá o importador e o destinatário da autuação, tendo em vista que a comunicação da modalidade de importação terceirizada deve ser feita antes do registro da DI, além de inserir o encomendante no campo “adquirente da mercadoria”; essa posição foi mantida pelo judiciário no julgamento de mandado de segurança que visava elidir a autuação.⁴⁸

Diante da obrigação criada para a modalidade de importação por encomenda, pode-se afirmar que a necessidade de anexar eletronicamente cópia do instrumento do contrato de compra e venda no sistema do comércio exterior da RFB integra o próprio contrato, porque não basta que o instrumento seja assinado e firmado por escrito – a obrigatoriedade de comunicar a União por meio da RFB torna este passo parte do contrato de importação por encomenda.

⁴⁸ MANDADO DE SEGURANÇA E ADUANEIRO. COMÉRCIO EXTERIOR. PROCESSO ADMINISTRATIVO. APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. ILEGALIDADE. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA CARACTERIZADA. 1. A autoridade fiscal deflagrou com fundamento no artigo 1º da IN SRF nº 225/2002 procedimento de controle aduaneiro para verificação da atuação da pessoa jurídica importadora das mercadorias constantes na DI 05/1005923-0, registrada em 19/09/2005, após parametrização no canal cinza do SISCOMEX, nos termos dos artigos 20, IV, e 67, I, da IN SRF nº 206/2002. 2. Malgrado toda fundamentação da União (fls. 120/133) no sentido de que a importadora atuou na prestação de serviço por conta e ordem de terceiro, descumprindo as regras previstas na IN SRF Nº 225, de 18 de outubro de 2002, a apelação comporta provimento porque as provas dos autos indicam tratar-se de importação por encomenda. 3. In casu, na tentativa de alterar a natureza da importação para conta e ordem de terceiro, e caracterizar irregularidade do procedimento, presumiu o fisco, sem motivação convincente, a existência de fraude por não constar o nome da encomendante na fatura de fls. 49. 4. Apelação provida. Ordem concedida. BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. TRF-3 00227695920134036100, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA: 19 set. 2018.

A contabilização das operações de importação é fundamental para amparar os importadores e encomendantes ou adquirentes nos controles das movimentações financeiras, conforme estipula a regra contida nos artigos 7º e 8º da INRFB nº 1.861/2018.⁴⁹

⁴⁹ “Art. 7º Para cada operação de importação por conta e ordem de terceiro, o importador deverá emitir, observada a legislação específica: I – nota fiscal de entrada, após o desembaraço aduaneiro, ou autorização de entrega antecipada das mercadorias, na qual deverão ser informados: a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim considerados os valores aduaneiros utilizados para base de cálculo do imposto de importação; e b) o valor de cada tributo incidente na importação; II – nota fiscal de saída, na data da saída das mercadorias do estabelecimento do importador por conta e ordem de terceiro ou do recinto alfandegado em que realizado o despacho aduaneiro, que terá por destinatário o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, na qual deverão ser informados: a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim considerados o preço das mercadorias, o frete, as demais despesas acessórias, o valor do serviço cobrado do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem pelo importador por conta e ordem de terceiro e o valor dos tributos incidentes na importação, exceto o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) vinculado; b) o destaque do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente na saída das mercadorias do estabelecimento do importador por conta e ordem de terceiro ou do recinto alfandegado em que realizado o despacho aduaneiro, quando aplicável; e c) o IPI incidente sobre o valor da operação de saída, quando aplicável; e III – nota fiscal de serviços, que terá por destinatário o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, na qual deverá ser informado o valor cobrado a título de contraprestação pelos serviços prestados em razão do contrato previamente firmado com o adquirente. §1º A nota fiscal a que se refere o inciso II do caput: I – não caracteriza operação de compra e venda; e II – pode ter como destinatário qualquer dos estabelecimentos do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem. §2º Caso o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem determine que as mercadorias sejam entregues a estabelecimento de outra pessoa, física ou jurídica, deverão ser observados os seguintes procedimentos: I – o importador por conta e ordem de terceiro emitirá nota fiscal de saída das mercadorias para o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, nos termos do inciso II do caput; e II – o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem emitirá nota fiscal de saída, conforme a natureza da operação, para o novo destinatário, na qual deverão ser informados: a) o destaque do IPI, quando aplicável; b) a indicação, no corpo da nota fiscal, de que a mercadoria deverá sair do estabelecimento do importador por conta e ordem de terceiro ou do recinto alfandegado em que realizado o despacho aduaneiro, conforme o caso; c) o endereço do estabelecimento do importador por conta e ordem de terceiro ou do recinto alfandegado em que realizado o despacho aduaneiro, conforme o caso, de onde sairá a mercadoria; d) o nome empresarial e o número de inscrição no CNPJ do importador por conta e ordem de terceiro; e e) o número da nota fiscal de saída emitida nos termos do inciso I. §3º Na nota fiscal de serviços a que se refere o inciso III do caput, deverá constar o número das notas fiscais de saída das mercadorias, emitidas nos termos do inciso II do caput, a que corresponderem os serviços prestados. Art. 8º Para cada operação de importação por encomenda, o importador por encomenda deverá emitir, observada a legislação específica: I – nota fiscal de entrada, após o desembaraço aduaneiro das mercadorias, na qual deverão ser informados: a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim entendidos os valores aduaneiros utilizados para base de cálculo do imposto de importação; e b) o valor de cada tributo incidente na importação; II – nota fiscal de venda, na data da saída das mercadorias do estabelecimento do importador por encomenda ou do recinto alfandegado em que realizado o despacho aduaneiro, que terá por destinatário o encomendante predeterminado, na qual deverão ser informados: a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim entendidos o preço de venda das mercadorias ao encomendante predeterminado; b) o destaque do valor do ICMS incidente na saída das mercadorias do estabelecimento do importador por encomenda ou do recinto alfandegado em que ocorreu o despacho aduaneiro; e c) o IPI incidente sobre o valor da operação de saída. §1º A nota fiscal a que se refere o inciso II do caput poderá ser emitida tendo como destinatário qualquer dos estabelecimentos do encomendante predeterminado. §2º Caso o encomendante predeterminado determine que as mercadorias sejam entregues a estabelecimento de outra pessoa, física ou jurídica, deverão ser observados os seguintes procedimentos: I – o importador por encomenda emitirá nota fiscal de venda das mercadorias para o encomendante predeterminado, nos termos do inciso II do caput; e II – o encomendante predeterminado emitirá nota fiscal de saída, observada a natureza da operação, para o novo destinatário, na qual deverão ser informados: a) o destaque do IPI, quando aplicável; b) a indicação, no corpo da nota fiscal, de que a mercadoria deverá sair do estabelecimento do importador por encomenda ou do recinto alfandegado em que ocorreu o despacho aduaneiro, conforme o caso; c) o endereço do estabelecimento do importador por encomenda ou do recinto alfandegado em que ocorreu o despacho aduaneiro, conforme o caso, de onde sairá a mercadoria; d) o nome empresarial e o número de inscrição no CNPJ do importador por

Os referidos artigos determinam que se escrete a importação por encomenda e se emitam corretamente as notas fiscais correspondentes.

A escrituração contábil deve ser utilizada como mecanismo de gestão empresarial e não apenas para atender eventual fiscalização, haja vista a possibilidade de se comprovar, através dos registros contábeis, a modalidade de importação praticada e embasar a defesa nas autuações.

encomenda; e e) o número da nota fiscal de venda emitida nos termos do inciso I do §2º. Art. 9º O importador por conta e ordem de terceiro e o importador por encomenda deverão apresentar a Escrituração Contábil Digital (ECD) referente aos anos-calendários em que promoverem importações por conta e ordem de terceiro e importações por encomenda, respectivamente, observado o disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.774, de 22 de dezembro de 2017. Art. 10. O importador por conta e ordem de terceiro e o importador por encomenda deverão registrar: I – na sua escrituração contábil, em conta específica e de forma discriminada para cada adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem e para cada encomendante predeterminado, o valor das mercadorias importadas por conta e ordem de terceiro ou importadas para revenda a encomendante predeterminado, respectivamente; e II – no Livro Registro de Inventário ou na Escrituração Fiscal Digital (EFD) instituída pelo Ajuste nº 2, de 3 de abril de 2009, do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF), conforme o caso, sob títulos específicos, as mercadorias referidas no inciso I que ainda estiverem sob sua guarda na data do levantamento de balanço correspondente a encerramento de período de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)”.

3 CONSEQUÊNCIAS DA DESCARACTERIZAÇÃO DA IMPORTAÇÃO DIRETA

3.1 Ocultação do real encomendante

A figura da interposição fraudulenta no Brasil surgiu com o advento da Lei nº 9.613/1998, Lavagem de Capitais, a qual visa coibir a interposição de pessoas como meio de branqueamento de capitais obtidos de forma ilícita. Na exposição de motivos,⁵⁰ constata-se que o Brasil ratificou a Convenção Internacional de Viena em nome do combate ao tráfico ilícito de entorpecentes e a outros delitos.

Vimos no item 1.2 que, para a importação ser considerada direta, o importador não pode receber adiantamento de recursos de terceiros ou ter encomendante predeterminado conhecido, sob pena de se descaracterizar a importação direta para conta e ordem não declarada ou encomendada.

Em observância à INRFB nº 1.861/2018, se o importador deixar de anexar cópia do contrato no PUCOMEX e não inserir na DI (no campo “informações complementares”) o adquirente ou encomendante, solidariamente, importador e adquirente ou encomendante oculto cometerão infração aduaneira mediante interposição fraudulenta, eis que a simples omissão já configura infração, entendimento corroborado pelo Poder Judiciário.

⁵⁰ “[...] 2. O Brasil ratificou, pelo Decreto nº 154, de 26 de junho de 1991, a Convenção contra o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e de Substâncias Psicotrópicas, que havia sido aprovada em Viena em 20 de dezembro de 1988. 3. A aludida Convenção dispõe: “Art. 3º Cada uma das partes adotará as medidas necessárias para caracterizar como delitos penais em seu direito interno, quando cometidos internacionalmente: I) a conversão ou a transferência de bens [...] ; II) a ocultação ou o encobrimento [...]”; 4. Desta forma, em 1988, o Brasil assumiu, nos termos da Convenção, compromisso de direito internacional, ratificado em 1991, de tipificar penalmente o ilícito praticado com bens, direitos ou valores oriundos do narcotráfico. 5. Posteriormente, com a participação do Brasil, a XXII Assembleia-Geral da OEA, em Bahamas, entre 18 e 23 de maio de 1992, aprovou o Regulamento Modelo sobre Delitos de Lavagem Relacionados com o Tráfico Ilícito de Drogas e Delitos Conexos, elaborado pela Comissão Interamericana para o Controle do Abuso de Drogas (CICAD). 6. Em dezembro de 1994, Vossa Excelência, convidado pelo então Presidente Itamar Franco, participou da Cúpula das Américas, reunião essa integrada por chefes de Estado e de governo dos países americanos, no âmbito da OEA, realizada em Miami. Foi firmado, então, um Plano de Ação prevendo que: “Os Governos: Ratificarão a Convenção das Nações Unidas sobre o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e Substâncias Psicotrópicas de 1988 e sancionarão como ilícito penal a lavagem dos rendimentos gerados por todos os crimes graves”. 7. Finalmente, em 2 de dezembro de 1995, em Conferência Ministerial sobre a Lavagem de Dinheiro e Instrumento do Crime, realizada em Buenos Aires, o Brasil firmou Declaração de Princípios relativa ao tema, inclusive quanto à tipificação do delito e sobre regras processuais especiais. 8. Portanto, o presente projeto se constitui na execução nacional de compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, a começar pela Convenção de Viena de 1988”.

O artigo 1º da INRFB nº 228/2006⁵¹ dispõe que a empresa que apresentar indícios de interposição fraudulenta de pessoas ficará sujeita ao procedimento especial de fiscalização, cujos indícios de irregularidades estão elencados em rol taxativo 2º, incisos I a VI, da INRFB nº 1.169/2011⁵², cujas situações autorizam a fiscalização a instaurar o procedimento especial para verificação da operação de importação selecionada.

Destacamos conduta descrita no inciso IV “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”. Nos casos de suspeita, pela autoridade aduaneira, de ocultação do destinatário previamente conhecido, tal fundamentação é aplicável aos casos de descaracterização da importação direta para importação por encomenda ou para conta e ordem de terceiros não declarada (se houver adiantamento de capitais).

⁵¹ Art. 1º A empresa que apresentar indícios de interposição fraudulenta de pessoas, mediante incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira, ficará sujeita ao procedimento especial de fiscalização estabelecido nesta Instrução Normativa. (Redação dada pelo (a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016).

⁵² “Art. 2º As situações de irregularidade mencionadas no art. 1º compreendem, entre outras hipóteses, os casos de suspeita quanto à: I – autenticidade, decorrente de falsidade material ou ideológica, de qualquer documento comprobatório apresentado, tanto na importação quanto na exportação, inclusive quanto à origem da mercadoria, ao preço pago ou a pagar, recebido ou a receber; II – falsidade ou adulteração de característica essencial da mercadoria; III – importação proibida, atentatória à moral, aos bons costumes e à saúde ou ordem públicas; IV – ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiro; V – existência de fato do estabelecimento importador, exportador ou de qualquer pessoa envolvida na transação comercial; ou VI – falsa declaração de conteúdo, inclusive nos documentos de transporte. §1º As dúvidas da fiscalização aduaneira quanto ao preço da operação devem estar baseadas em elementos objetivos e, entre outras hipóteses, na diferença significativa entre o preço declarado e os: I – valores relativos a operações com condições comerciais semelhantes e usualmente praticados em importações ou exportações de mercadorias idênticas ou similares; II – valores relativos a operações com origem e condições comerciais semelhantes e indicados em cotações de preços internacionais, publicações especializadas, faturas comerciais pro forma, ofertas de venda, dentre outros; III – custos de produção da mercadoria; IV – valores de revenda no mercado interno, deduzidos os impostos e contribuições, as despesas administrativas e a margem de lucro usual para o ramo ou setor da atividade econômica. §2º Os casos referidos à origem das mercadorias se aplicam também à origem não preferencial, nas hipóteses de suspeita de triangulação de mercadoria (*circumvention*) para subtrair-se à imposição de direitos comerciais (*anti-dumping*, salvaguardas e medidas compensatórias). §3º Na caracterização das hipóteses dos incisos IV e V do caput, a autoridade fiscal aduaneira poderá considerar, entre outros, os seguintes fatos: I – importação ou exportação de mercadorias em volumes ou valores incompatíveis com as instalações físicas, a capacidade operacional, o patrimônio, os rendimentos, ou com a capacidade econômico-financeira do importador, adquirente ou exportador, conforme o caso; II – ausência de histórico de operações do sujeito passivo na unidade de despacho; III – opção questionável por determinada unidade de despacho, em detrimento de outras que, teoricamente, apresentariam maiores vantagens ao interveniente, tendo em vista a localização do seu domicílio fiscal, o trajeto e o meio de transporte utilizados ou a logística da operação; IV – existência de endosso no conhecimento de carga, ressalvada a hipótese de endosso bancário; V – conhecimento de carga consignado ao portador; VI – ausência de fatura comercial ou sua apresentação sem a devida assinatura, identificação do signatário e endereço completo do vendedor; VII – aquisição de mercadoria de fornecedor não fabricante: a) sediado em país considerado paraíso fiscal ou zona franca internacional; b) cujo endereço exclusivo seja do tipo caixa postal; ou c) que apresente qualquer evidência de tratar-se de empresa de fachada”.

Na prática, valendo-se dos critérios normativos, caso suspeite de irregularidades e selecione uma importação para procedimento especial, a fiscalização procederá à análise documental, buscando analisar: i) se há histórico de vendas para o mesmo comprador no mercado interno; ii) solicita extratos bancários visando a comprovação dos recursos empregados na operação, para verificar se houve adiantamento de recursos por parte do suposto encomendante ou adquirente oculto; iii) pesquisa na rede mundial de computadores se há alguma espécie de vínculo com o pretense destinatário da mercadoria; iv) enfim, busca elementos que, se constatados, constituirão a prova para a fiscalização lavrar a autuação por ocultação do encomendante e descaracterização da importação direta.

A sociedade empresária fiscalizada não tem outra opção senão entregar os documentos solicitados, uma vez que, sustentado pelo princípio da supremacia do interesse público sobre o do particular, o poder de polícia que reveste o Estado submete a fiscalizada a um impasse. Se os entregar, pode produzir prova contra si; se não, será punida com a pena de multa prevista no artigo 107, inciso IV, item (e), do Decreto-Lei nº 37/1966.⁵³

Permite-se à fiscalizada comprovar (no local de seu domicílio fiscal a uma unidade da RFB) a existência de fato da pessoa jurídica mediante o comparecimento do sócio-gerente ou do administrador e a agregação dos documentos necessários com vistas a demonstrar a origem dos recursos juntamente com sua efetiva transferência e capacidade financeira e econômica para operar no comércio exterior.

Superada a análise documental, o auditor fiscal pode selecionar o procedimento de conferência física da mercadoria, examiná-la visualmente e aferir se existe alguma identificação, etiqueta, cadastro, embalagem ou logomarca de um terceiro. Em caso positivo, é uma prova quase irrefutável para a fiscalização de que aquela importação deveria ter sido declarada por encomenda (não direta), e, conforme já mencionado, o entendimento é mantido nas ações judiciais.

Vale dizer que o procedimento visa identificar e coibir a ocultação de pessoas e a origem ilícita de recursos aplicados no comércio exterior, considerando que a questão não se resume ao aspecto tributário, mas ao controle aduaneiro.

⁵³ “Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas: IV – de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais); e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga”.

Por intermédio da importação de mercadorias, torna-se possível fazer circular dinheiro sem origem comprovada no comércio exterior, como a lavagem de capitais, aquisição de bens externos com preço inferior ao de mercado, etc.

Devido ao avanço da tecnologia da informação, facilmente, a fiscalização obtém informações de qualquer parte do globo pela rede mundial de computadores. Hoje, pode-se verificar preços de produtos ou a efetiva existência de estabelecimentos no exterior, além de outras informações de grande valia para a fiscalização da entrada e saída de bens do país.

O intuito é comprovar se de fato aquela atividade empresarial existe, se há pessoa jurídica regularmente constituída e capacidade econômico-financeira suficiente para operar no comércio exterior, medidas para prevenir irregularidades ou sancionar administrativa e criminalmente os envolvidos.

A fiscalização iniciada com fundamento na INRFB nº 228 é pesadíssima, gera tensão e desestabiliza o dia a dia da atividade empresarial. Caso não consiga sobreviver ao procedimento, em alguns casos, a pessoa jurídica está fadada ao encerramento de suas atividades pela aplicação da pena de perdimento, ou multa de 100% do valor aduaneiro da mercadoria, pela declaração de inaptidão do CNPJ.

3.2 Sanções administrativas

Ocultar uma operação de importação por encomenda configura interposição fraudulenta de terceiros nos termos do artigo 11, incisos I e II, § 3º, da INRFB nº 228/2006, além de ser considerada dano ao erário nos termos do artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

As penalidades decorrentes das autuações por ocultação do encomendante consistem nas penas: i) perdimento da mercadoria; ii) aplicação de 10% do valor aduaneiro da mercadoria ao terceiro que cedeu o nome (importador); iii) se não comprovadas a capacidade financeira e a origem dos recursos empregados no comércio exterior, será declarada a inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica envolvida.

A penalidade mais gravosa é a de perdimento dos bens importados, aplicada nas hipóteses definidas como dano ao erário público por infrações relativas a mercadorias estrangeiras ou nacionais, em importação ou exportação, e na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou de responsável pela operação mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.⁵⁴

Existe também a possibilidade de se converter a pena de perdimento em multa de 100% do valor aduaneiro, se a mercadoria já tiver sido consumida ou revendida⁵⁵. Tal hipótese ocorre quando a fiscalização analisa períodos retroativos, não fulminados pela decadência, de mercadorias já liberadas e nacionalizadas, e que foram consumidas.

Se não for comprovada a licitude da origem dos recursos empregados, a consequência é a declaração de inaptidão do CNPJ nos termos artigo 23, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, do artigo 81, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 e dos artigos 39, inciso III, e 42, da INRFB nº 1.005/2010, atualmente, a inaptidão só pode ser aplicada nos casos em que não se comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados nas operações de COMEX, o que também é previsto no artigo 11, § 2º, da INFRB nº 228/2002.

⁵⁴ “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 (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30 dez. 2002). §1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30 dez. 2002)”. O artigo 689, incisos XI e XXII, e o §1º do Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro – antigo art. 618 do Decreto nº 4.543, de 2002) também prevê a pena de perdimento das mercadorias: “Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e §1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59): XI – estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso; XXII – estrangeira ou nacional, 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 A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida”. Art. 73 da Lei nº 10.833/2003: “Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário. §1º Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no §3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. §2º A multa a que se refere o §1º será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União”.

⁵⁵ Artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. “§3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)”.

O objetivo da penalidade era alcançar pessoas interpostas criadas exclusivamente para atuar de forma fraudulenta em importações que não possuíam recursos financeiros, instalações ou funcionários, não recolhiam tributos, não existiam faticamente, atuavam como interpostas e praticavam operações por conta e ordem ou por encomenda, desatendendo ao regramento legal e administrativo sobre o tema.

Considerando que as *tradings* conseguiram acumular receitas e, em razão do giro de capital, passaram a recolher muitos tributos, em muitas oportunidades a RFB declarava a inaptidão de CNPJ nesses moldes, autuações que eram impugnadas administrativa ou judicialmente.

Para atenuar o problema, foi editada a Lei nº 11.488, em 15 de junho de 2007, com uma inovação: a aplicação de multa de 10% do valor da operação à pessoa que cedesse seu nome no COMEX, expressa no artigo 33, que substituiu a penalidade de inaptidão do CNPJ.⁵⁶

A nova lei acabou dando azo a uma divergência de entendimento tanto no âmbito administrativo quanto no judicial, acerca da nova penalidade que instituiu a multa de 10% e aplicação da multa prevista no artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Uma corrente entende que a diferença das infrações tipificadas nos dispositivos legais apontados reside no fato de que a Lei nº 11.488/2007 dirige-se ao importador ou exportador ostensivo, aquele que cede seu nome, enquanto o Decreto-Lei nº 1.455/1976 tem por objetivo sancionar o sujeito oculto, verdadeiro responsável pela operação. Para essa corrente, o importador ou exportador ostensivo que consiga comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior na forma prevista em lei deixou de se submeter à multa prescrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976 por força de derrogação pela lei posterior, de modo que, a partir de então, o referido agente se deve submeter apenas à multa de 10% sobre o valor da operação acobertada, proibindo-se a declaração da inaptidão de seu CNPJ.

No intuito de alinhar as normas do CNPJ à Lei nº 11.488/2007, foi editada a INRFB nº 748, de 28 de junho de 2007 (posteriormente revogada pela INRFB nº 1.005, de 8 de

⁵⁶ “Art. 33. A 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 fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”.

fevereiro de 2010, que mais recentemente foi substituída pela INRFB nº 1.183, de 19 de agosto de 2011), a qual revogou a INRFB nº 568/2005 e excluiu das possibilidades de inaptdição por inexistência de fato a hipótese de cessão de nome.⁵⁷

Depreende-se que a cessão de nome a terceiro não é mais entendida como inexistência de fato da pessoa jurídica, de modo que não pode mais ser aduzida para fundamentar inaptdição do CNPJ da pessoa jurídica envolvida.

Buscou-se ajustar as situações em que se proponha inaptdição do CNPJ aos casos de sociedades empresárias que de fato existem e que praticaram irregularidades no COMEX. Ao aplicar a multa, permite-se que a atividade empresarial prossiga e que não se cancele o CNPJ, portanto, essa foi a razão por que a penalidade pecuniária substituiu a inaptdição.

A nosso ver, nos casos em que não se comprove a origem, a disponibilidade ou a efetiva transferência dos recursos empregados no COMEX, a penalidade de perdimento da mercadoria (ou a substituição pelo valor aduaneiro), a multa de 10% ao que cede o nome e mesmo a inaptdição do CNPJ de pessoa inexistente de fato são cabíveis e perfeitamente adequadas aos fins a que se prestam.

Por outro lado, nos casos em que não se comprove que houve adiantamento de recursos por parte do adquirente ou que já existia encomendante predeterminado, não nos parece justo aplicar a pena de perdimento da mercadoria, o que representaria confisco e, dessa forma, feriria a Constituição Federal.

Geralmente, as autuações implicam o perdimento da mercadoria e são autuados de forma solidária – importador e oculto –, a pena de 10% do valor aduaneiro da mercadoria àquele cedeu o nome para a importação e, em alguns casos, a inaptdição do CNPJ.⁵⁸

⁵⁷ “Art. 41. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica que: I – não disponha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprove o capital social integralizado; II – não for localizada no endereço informado à RFB, bem como não forem localizados os integrantes de seu QSA, o responsável perante o CNPJ e seu preposto; III – se encontre com as atividades paralisadas, salvo quando enquadrada nas situações a que se referem os incisos I, II e V do caput do art. 33. Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, o procedimento administrativo de declaração de inaptdição será iniciado por representação formulada por AFRFB, consubstanciada com elementos que evidenciem qualquer das pendências ou situações referidas”.

⁵⁸ “Ao final do procedimento especial previsto no artigo 3º da INRFB nº 228/2002, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976: na hipótese de ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias e/ou interposição fraudulenta, nos termos do §2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66,

3.3 Procedimento penal

As autuações fiscais decorrentes de irregularidades em importações podem conter fatos que, em tese, são tipificados como crimes, nos quais entendeu o legislador que a gravidade da conduta também deve ser regulada pelo direito penal.

Em muitos casos, o caráter fraudatário é evidente e visa a obtenção de vantagens ilícitas. Em tais situações, entendemos indiscutível a necessidade de aplicação do direito penal para sancionar tais condutas.

A pena não tem apenas função punitiva (castigo), mas pode ser educativa ou preventiva, para evitar novas condutas criminosas pelo agente envolvido no caso concreto ou servir como exemplo à sociedade.⁵⁹

É sabido que, no exercício de seu *munus publico* e regidos pelo poder vinculado,⁶⁰ os auditores fiscais estão obrigados a elaborar a representação penal para fins fiscais para que se apurem eventuais ilícitos penais.

Não se pretende discutir o conhecimento técnico penal desses agentes públicos, uma vez não lhes compete avaliar ou apurar se a conduta dos envolvidos na operação de importação configura algum crime.⁶¹

de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do artigo 10. Parágrafo único. Nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput, será ainda instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). §1º Será também declarada inapta a inscrição da 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 (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)”. Com base nesse dispositivo, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 200/2002, a qual revogou a IN SRF nº 02/2001, que dispunha sobre o CNPJ à época da entrada em vigor da MP nº 66/2002, que passou a estabelecer a seguinte hipótese de inaptidão: “Art. 29. Será declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica: IV – 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”. INRFB nº 1.470/2014, artigo 37, inciso III: “[...] com irregularidade em operações de comércio exterior: a que não comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, na forma prevista em lei”.

⁵⁹ GRECO, Rogério. *Curso de direito penal*: parte geral. Rio de Janeiro: Impetus, 2008. v. 1, p. 490.

⁶⁰ SPITZCOVSKY, 2008, p. 87.

⁶¹ “Art. 2º A representação fiscal para fins penais deverá ser feita por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar fatos que configuram, em tese: I – crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social; ou II – crime de contrabando ou de descaminho. §1º Se a constatação do fato a que se refere o caput se der em momento posterior ao da constituição do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais deverá ser formalizada no prazo máximo de 10 (dez) dias, contado da data da ciência do fato. §2º Se o fato que configura crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social estiver relacionado a crédito tributário constituído por instrumento de confissão de dívida firmado perante a RFB, a representação fiscal para fins penais será formalizada de forma automatizada. §3º Caso servidor da RFB

A portaria RFB nº 1.750/2018 dispõe sobre representação fiscal para fins penais referente a crimes contra a ordem tributária ou a Previdência Social e de contrabando ou descaminho, sobre representação para fins penais referente a crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional ou contra administração pública estrangeira, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, e sobre representação referente a atos de improbidade administrativa.⁶²

O auditor fiscal está obrigado por lei a encaminhar ao órgão competente do Ministério Público Federal a representação penal para fins fiscais para a devida apuração dos ilícitos em tese eventualmente verificados.⁶³ Os artigos 11 a 13 da INRFB nº 1.169/2011 prevêem a possibilidade e o modo de representação penal para fins fiscais.⁶⁴

que não seja competente para formalizar a representação fiscal para fins penais identifique fato que configure, em tese, os crimes a que se refere o caput, deverá comunicá-lo à chefia imediata, para posterior formalização por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Art. 3º A representação para fins penais referente a fatos que configuram, em tese, crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional ou contra administração pública estrangeira, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de ‘lavagem’ ou ocultação de bens, direitos e valores, deverá ser formalizada por servidor da RFB perante o titular da unidade à qual estiver vinculado. Art. 4º A representação referente a ilícitos que configuram, em tese, atos de improbidade administrativa previstos nos arts. 9º a 11 da Lei nº 8.429/1992, relacionados às atividades e competências da RFB, deverá ser formalizada por servidor da RFB perante o titular da unidade à qual estiver vinculado”.

⁶² BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.750, de 12 de novembro de 2018. Dispõe sobre representação fiscal para fins penais referente a crimes contra a ordem tributária, contra a Previdência Social, e de contrabando ou descaminho, sobre representação para fins penais referente a crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional ou contra administração pública estrangeira, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, e sobre representação referente a atos de improbidade administrativa. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 14 nov. 2018, seção 1, p. 57.

⁶³ “Art. 15. As representações fiscais para fins penais serão encaminhadas ao órgão do MPF competente para promover a ação penal, mediante ofício do titular da unidade responsável pela formalização da representação, no prazo de 10 (dez) dias, contado da data: I – do encerramento do prazo legal para cobrança amigável, depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário relacionado ao ilícito penal, sem que tenha havido o correspondente pagamento; II – da decisão administrativa definitiva referente a auto de infração do qual não tenha resultado exigência de crédito tributário; III – da decisão definitiva do chefe da unidade que aplicou a pena de perdimento, na hipótese prevista no art. 12; IV – de formalização da representação fiscal, na hipótese prevista no §2º do art. 12; ou V – de exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento do crédito tributário. §1º As representações fiscais para fins penais de que trata o art. 7º serão processadas em lote e encaminhadas ao MPF até o último dia do mês subsequente ao de seu processamento. §2º Nas hipóteses previstas nos incisos I a III do caput, deverão ser juntadas à representação fiscal a ser encaminhada ao MPF cópia da decisão definitiva proferida no processo administrativo e a informação sobre o valor do crédito tributário exigível, se for o caso. §3º Na hipótese prevista no inciso V do caput, deverão ser juntados à representação fiscal para fins penais os documentos que instruíram o procedimento de exclusão do parcelamento”.

⁶⁴ “Art. 11. O encerramento do procedimento especial não prejudica a aplicação de penalidades às infrações constatadas, inclusive aquelas decorrentes da prática de qualquer ato por parte do importador, exportador, ou outro interveniente, que tenha impedido ou dificultado a condução do procedimento, ou a sua conclusão. Parágrafo único. O ato previsto no caput deverá ser documentado por meio de termo de constatação, sem prejuízo de aplicação da multa prevista na alínea ‘c’ do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com redação dada pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Art. 12. As representações para fins penais decorrentes

A recente portaria expedida pela RFB estipula regras apuradas para combater ilícitos penais e administrativos, inclusive dos atos de improbidade administrativa. Denota-se que a intenção da RFB foi combater ilícitos praticados por agentes públicos, tanto cíveis quanto crimes de sonegação fiscal, lavagem de dinheiro e falsidade.

Perfeitamente compreensível, diante do cenário atual no Brasil, haja vista o combate à corrupção e uma das maiores operações envolvendo agentes públicos já deflagrada.

Para imputar a alguém a prática de um ilícito penal e poder considerá-lo culpado, é necessário comprovar a prática da conduta criminosa inserta no verbo do tipo penal; os fatos concretos devem subsumir-se ao descrito na lei como crime.

Todos os crimes previstos na Lei nº 8.137/1990 são dolosos, os quais exigem a comprovação da intenção para condenação do agente.⁶⁵

Especificamente, no caso de irregularidades em importações, os auditores fiscais enquadram os fatos descritos no artigo 1º, inciso I, e no artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/1990, os quais contemplam as condutas de omitir informação às autoridades fazendárias e fazer declaração falsa ou omitir declaração ou empregar outra fraude, nos quais se exige o dolo para sua configuração, ou seja, a real intenção do agente consubstanciada na vontade de praticar o crime.

Os crimes em comento merecem uma análise mais detalhada, tendo em vista que as autuações fiscais desclassificam as importações diretas e em importação por encomenda ou por conta e ordem de terceiros. Assim, segundo a RFB, a conduta de omitir na declaração de importação a modalidade de importação terceirizada, além de ilícito administrativo, configura os crimes supramencionados. Contudo, a prova do dolo por parte da fiscalização e do MPF é tarefa complicada, porque, em muitas oportunidades, os envolvidos não sabem como proceder e não agem com real intenção de omitir informação relevante na DI, podem até agir com culpa, mas não dolosamente.

da fiscalização na forma desta Instrução Normativa deverão observar as disposições da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010. Art. 13. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá instaurar procedimento administrativo próprio para apuração e aplicação das sanções pertinentes, sem prejuízo, quando for o caso, da correspondente representação fiscal para fins penais, na hipótese de participação do despachante aduaneiro ou de qualquer outro interveniente, conforme definido no §2º do art. 76 da Lei nº 10.833, de 2003, na prática da infração”.

⁶⁵ GRECO, 2008, p. 149.

O dolo se prova pelas ações do agente, na análise da sua postura, na tomada de decisões ou por documentos. No caso dos delitos decorrentes de importações, a prova do dolo é algo difícil para a acusação, já que não se admite a forma culposa. Por outro lado, não se comprovando o dolo, não há outra alternativa senão arquivar o inquérito ou, caso instaurada a fase judicial da persecução penal, absolver o réu por insuficiência de provas.

O que se observa na prática é que as irregularidades nas modalidades de importação – e especificamente nesse particular – não envolvem suprimir ou reduzir tributo de formas ilícitas, mas apenas não escolher a modalidade correta para importar.

O bem jurídico tutelado é a proteção à ordem tributária e ao erário público⁶⁶, considerando que se trata de crime de mera conduta a resposta penal é mais leve para evitar que se efetive prejuízo ao erário público⁶⁷.

Há situações em que o empresário opta por importar por conta própria e, antes da mercadoria chegar ao Brasil, encontre um comprador para o lote todo. Segundo o atual entendimento da RFB, essa modalidade de importação não é por conta própria, mas por encomenda, sujeita às penas administrativas e a procedimento criminal.

Ressalta-se que não há falta ou supressão de tributo recolhido, nem sonegação fiscal e nem lavagem de capital, mas uma situação fática que se alterou após o fechamento da operação de importação.

Aí não houve o dolo de omitir ou fazer declaração falsa ao fisco; o que houve – nessa e em várias situações – foi a venda da mercadoria antes que ela entrasse no país. Não nos parece razoável, nem do ponto de vista administrativo, nem tampouco do penal, punir o importador por tal conduta.

⁶⁶ “As duas figuras penais deste dispositivo – *fazer afirmação falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fato* – visam à proteção da ordem tributária e, especificamente, do erário público, enquanto patrimônio administrado pela Fazenda Pública, mas não do patrimônio já consolidado e sim da *legítima expectativa de ingressos aos cofres da Receita*. A distinta técnica de tipificação relve os diferentes momentos e forma de incidência do Direito Penal, principalmente em função de como a prática do comportamento criminoso repercute sobre o bem jurídico tutelado.” BITENCOURT, Cezar Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 162.

⁶⁷ “Na hipótese do crime de *mera conduta*, por sua vez, a repressão penal é mais branda, na medida em que representa uma antecipação da tutela penal com o objetivo de evitar que a ordem tributária seja exposta a um perigo concreto ou a uma lesão efetiva. Na verdade, mais branda é a conduta praticada, que tem menor potencial lesivo, por isso a reprimenda estatal é menos intensa.” BITENCOURT, 2013, p. 162.

Segundo o princípio da *ultima ratio*,⁶⁸ não cabe invocar o direito penal quando o ilícito pode ser resolvido por outra área do Direito. Portanto, quando as irregularidades de uma importação configuram apenas ilícitos administrativos, o ideal é deixar que este ramo resolva a questão.

Os inquéritos instaurados pela Polícia Federal por requisição do Ministério Público Federal (MPF) ao receber a representação dos auditores com questionamentos referentes apenas a modalidades de importação e que não envolvem crimes conexos são arquivados, seja por falta de provas ou quando o MPF entende que se trata de mero ilícito administrativo.

⁶⁸ GRECO, 2008, p. 51.

4 PROPOSTA DE LEGE FERENDA

Considerando a análise da problemática envolvendo as modalidades de importação e a nossa atuação prática, entendemos que poderiam ser avaliadas pontuais alterações nas normas que regulam a terceirização das importações.

Vimos que o que interessa (partindo da premissa que inexistem ilegalidades tributárias) é o controle aduaneiro e a origem do dinheiro empregado nas operações de comércio internacional.

Nos casos em que uma importação direta seja considerada por encomenda (sem adiantamento de capital) ou até mesmo por conta e ordem de terceiros (com adiantamento de capital) em que se comprove que o capital tinha origem lícita e partiu da conta bancária do importador ou do adquirente (ou encomendante), atualmente, a penalidade aplicada é a pena de perdimento da mercadoria. Contudo, parece-nos desarrazoada tal penalidade e não haveria, de fato, uma forma de ocultação da origem do dinheiro, mas mera irregularidade, diferente das hipóteses em que não se comprove a origem, a disponibilidade ou a efetiva transferência dos recursos empregados no COMEX, nestes casos, a penalidade de perdimento da mercadoria (ou sua substituição pelo valor aduaneiro), a multa de 10% ao oculto que cede o nome e mesmo a inaptidão do CNPJ de pessoa inexistente de fato são cabíveis e perfeitamente adequadas aos fins a que se prestam.

Nesta linha, nas hipóteses em que a importação fora registrada como direta e não se comprove que houve adiantamento de recursos por parte do real interessado ou que já existia encomendante predeterminado, a pena de perdimento da mercadoria representa verdadeiro confisco e fere a Constituição Federal.

A fim de observar os princípios da vedação ao confisco e da razoabilidade e proporcionalidade, propõe-se para as hipóteses de mera irregularidade da eleição da modalidade de importação, com capital devidamente comprovado, a aplicação de multa de multa de 10% sobre o valor aduaneiro para o importador e mais 10% para o encomendante ou adquirente oculto.

Em se tratando de reincidência específica que envolva os mesmos sujeitos, a pena de perdimento deve ser aplicada.

Alteração da redação do inciso I, do artigo 11, da INRFB nº 228/2002, para constar:

I – Reincidência específica na ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;

Alteração da redação do § 1º, do artigo 11, da INRFB nº 228/2002 (com redação dada pela INRFB nº 1.678/2016), para constar:

§ 1º Na hipótese ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, e comprovada a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, será aplicada, ao importador e ao adquirente ou encomendante oculto, somente a multa de que trata o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 para cada um destes.

Revogação do § 3º, do artigo 11, da INRFB nº 228/2002 (com redação dada pela INRFB nº 1.678/2016) e alteração da redação para constar:

§ 3º Entende-se por reincidência específica a operação de importação descaracterizada pela ocultação da condição de real adquirente ou encomendante das mercadorias que envolva os mesmos sujeitos de atuação anterior, revestida de coisa julgada administrativa e/ou judicial, ainda que se comprove a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES PRÁTICAS

O mercado da importação no Brasil se abriu e viabilizou o desenvolvimento profissional em torno de operações de importação, o que ensejou a criação das modalidades indiretas de importação, quais sejam, a importação por conta e ordem de terceiro e a importação por encomenda.

O controle aduaneiro do Estado é exercido de maneira rigorosa, tendo em vista que a entrada e saída de bens do país pode ser utilizada como forma de prática de ilícitos e consequências danosas à sociedade.

Na busca da proteção do mercado internacional, ao combate aos crimes de lavagem de dinheiro, evasão de divisas, dentre outros ilícitos, interessa ao Estado identificar a origem dos recursos empregados nas operações do comércio exterior. Este fator é relevante e está intrinsecamente ligado às importações terceirizadas, na medida em que a RFB deve ser previamente informada sobre uma operação de importação para terceiros.

Nessa esteira, as questões ligadas aos trâmites da importação direta não são tributárias, mas relacionadas à identificação dos reais interessados na operação e de qual fonte partiram os recursos que saíram do país para pagamento da compra internacional. Por óbvio que, caso existam indícios de crimes tributários ou outros ilícitos penais, deverão ser apurados e os responsáveis devidamente punidos.

Daí a semelhança entre a importação direta e a importação por encomenda, a qual reside no fato de que são relações de compra e venda internacional, sendo que na primeira a mercadoria se destina ao próprio importador e na segunda existe um encomendante predeterminado. Em ambas operações, o importador promove o despacho aduaneiro em seu nome e com seus próprios recursos, além de negociar as condições negociais com o exportador, o que também é facultado ao encomendante, se assim for pactuado.

No cenário atual, para uma importação ser considerada direta ou por conta própria, a mercadoria nacionalizada deve ser destinada ao próprio importador, seja para utilização no seu processo fabril ou consumo, ou para revenda no varejo, pois não pode ter destinatário conhecido ou ciência de comprador no mercado interno, sob pena de ser descaracterizada pela RFB como importação por encomenda.

A modalidade de importação por encomenda, como forma indireta, diante da exigência contida na INRFB nº 1.861/2018, o respectivo contrato deve ser formalizado por escrito e uma cópia do instrumento deve ser anexada no sistema eletrônico da RFB.

Ao determinar a obrigação de “anexar cópia do contrato previamente firmado com o encomendante” no SISCOMEX, a referida norma exige a forma escrita do contrato de importação por encomenda e o integra.

O objeto deste negócio jurídico é a compra da mercadoria importada para um encomendante predeterminado no mercado interno. O importador realiza o pagamento do câmbio com seus recursos e promove o despacho aduaneiro de importação, com a obrigação de posterior revenda ao encomendante predeterminado, que se obriga a comprar a mercadoria, mediante cláusula contratual com cláusula penal ou prestação de garantia.

O contrato de importação por encomenda é essencialmente de compra e venda e carrega consigo todas as características deste, ou seja, é considerado consensual, bilateral ou sinalagmático, comutativo, oneroso, formal *ad probationem tantum*, típico, impessoal, patrimonial e traslativo de domínio.

A questão se reflete diretamente nas autuações levadas a efeito pela RFB, tendo em vista que, ao fiscalizar uma importação direta, se a aduana constatar que existia destinatário certo ou a mera ciência deste por meios comprobatórios como sua logomarca, *e-mails*, documentos, histórico vendas anteriores ao mesmo cliente, capital utilizado no fechamento do câmbio, etc., a importação direta será descaracterizada para encomenda e resultará na lavratura de auto de infração com a imposição das sanções previstas.

O ônus da prova da existência do contrato ou de vínculo do importador com encomendante predeterminado é da RFB, entretanto, diante da presunção de veracidade da administração pública, há uma inversão do ônus, imputando ao importador e suposto encomendante a comprovação do fato negativo que não firmaram entre si contrato anterior de encomenda.

Para que o contrato exista e seja válido, deve preencher requisitos legais. No caso da importação por encomenda, tal como na compra e venda, deve conter objeto, preço e consentimento, sem os quais não se considera aperfeiçoado.

Partindo da premissa que o contrato precisa ser dotado de requisitos de existência e validade, concluímos que eventuais negociações preliminares, pedidos de compra, cotações de preços, noção de potenciais clientes, ou a ideia de quem possa ser um comprador da mercadoria importada, não caracterizam a formação de vínculo contratual apto a ser formalizado por um instrumento contratual escrito.

Em não se preenchendo tais exigências, o importador está desincumbido de registrar a importação como encomenda, porque, na essência, não estará aperfeiçoada a relação contratual entre importador e encomendante predeterminado.

Não obstante tais argumentos, o Judiciário mantém a posição de que não se pode ter destinatário previamente conhecido – mesmo que não exista contrato firmado –, portanto, aquele que visa adquirir um produto por meio de uma *trading company* deve se preocupar em firmar o contrato e formalizá-lo por escrito, por mais que não queira se obrigar a comprar a mercadoria, para evitar o risco de ser autuado.

A descaracterização da importação direta para importação por encomenda é considerada ocultação do encomendante mediante interposição fraudulenta e configura fraude, na visão da fiscalização.

Serão autuados solidariamente o importador e o suposto encomendante e aplicadas as penas: i) perdimento das mercadorias (se a mercadoria tiver sido consumida ou não for localizada, a pena de perdimento é convertida em multa equivalente a 100% do valor aduaneiro); ii) multa de 10% sobre valor aduaneiro pela cessão do uso do nome ao encomendante oculto; iii) Caso não se comprove a origem dos recursos empregados na operação será declarada a inaptidão do CNPJ do importador.

Na seara penal, eventuais irregularidades nas modalidades de importação podem configurar ilícitos, dessa forma, é ato vinculado dos auditores fiscais lavrar a representação penal para fins fiscais, os quais têm o dever de comunicar a ocorrência da autuação ao Ministério Público Federal para apuração de eventuais crimes de sonegação fiscal, lavagem de capitais, etc.

Os casos de irregularidade na escolha da modalidade de importação que não impliquem vantagem indevida são considerados ilícitos administrativos, desde que não envolvam outras infrações penais conexas.

A tarefa da acusação de comprovar o dolo é difícil, pois os tipos penais que em tese seriam enquadrados exigem o fim de sonegar tributos, e um forte argumento da fiscalização é que regular as modalidades de importação não se resume à pergunta: “Quanto em tributos se deixou de recolher?”.

É sabido que o objetivo da fiscalização do Estado é o controle aduaneiro como um todo, e não apenas em relação a crimes tributários, mas a toda a sociedade. Contudo, para fins penais, exige-se a comprovação do dolo para imputar a alguém a prática de um crime; não se provando a intenção do agente, o procedimento criminal deve ser arquivado, ou, se iniciada a fase processual penal, o réu será absolvido, ou por ausência de dolo, ou por insuficiência probatória.

A problemática reside no fato de demonstrar se a relação existente entre importador e comprador no mercado interno é anterior ou posterior à operação de importação, de que maneira ela se deu e de quem o capital partiu.

A todos que operam no comércio exterior ou que pretendem fazê-lo, recomendamos a análise de cada operação em particular e adoção das providências indicadas para evitar a desagradável surpresa de uma autuação, visando cumprir os procedimentos contidos nas normas que regulam a importação, considerando que a contratação de intermediários é permitida e fica ao livre arbítrio dos contribuintes.

Finalmente, como forma de atender às atuais exigências, recomenda-se àqueles que pretendem importar mercadorias do exterior por encomenda as seguintes providências:

- obter a habilitação para importar (RADAR);
- exigir do importador a comprovação de sua regularidade para operar no SISCOMEX;
- firmar com o importador contrato escrito de importação por encomenda;
- vincular o instrumento do contrato ao SISCOMEX;
- escriturar corretamente todas as operações na contabilidade;
- manter sob salvaguarda todos os documentos e arquivos digitais referentes ao processo de importação, inclusive os comprovantes de pagamento ao importador;
- pagar sempre por meio de transferência bancária eletrônica e fazê-lo diretamente da conta bancária do encomendante para a conta do importador, cujos CPNJ sejam os mesmos constantes na DI;

- jamais adiantar recursos para realização da importação; o pagamento deve ser feito após o desembaraço aduaneiro;
- se houver necessidade de realizar adiantamento de recursos para o importador, classificar a importação como conta e ordem de terceiros e vincular o instrumento do contrato ao SISCOMEX antes de registrar a DI;
- em caso de compra da mesma *trading*, da segunda importação em diante, optar pela importação por encomenda;
- só optar pela importação direta nos casos de revenda no varejo ou nas hipóteses em que não se revenda a mercadoria, seja para uso interno, no processo fabril ou consumo próprio.

REFERÊNCIAS

- BITENCOURT, Cezar Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 162.
- CARNEIRO, Rogério David. Figura do encomendante é uma quimera para aduana brasileira. **Consultor Jurídico**, São Paulo, p. 17, 15 out. 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-out-15/figura-encomendante-quimera-aduana-brasileira>>. Acesso em: 5 mar. 2019.
- DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria das obrigações contratuais e extracontratuais**. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. v. 3.
- FERNANDES, Wanderley. **Fundamentos e princípios dos contratos empresariais**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- FUNDAP. Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias. Disponível em: <<https://www.bandes.com.br/Site/Dinamico/Show?id=21>>. Acesso em: 5 mar. 2019.
- GOMES, Orlando. **Contratos**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais**. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 3.
- GORDLEY, James. **Foundations of private law: property, tort, contract, unjust enrichment**. New York: Oxford University Press, 2010.
- GRECO, Rogério. **Curso de direito penal: parte geral**. Rio de Janeiro: Impetus, 2008. v. 1.
- GUEIROS, Haroldo. Importação por conta e ordem. **Enciclopédia Aduaneira**, jul. 2017. Disponível em: <<https://enciclopediaaduaneira.com.br/importacao-por-conta-e-ordem-h-gueiros-2/>>. Acesso em: 24 set. 2019.
- KUME, Honório; PIANI, Guida; SOUZA, Carlos Frederico Bráz de. A política brasileira de importação no período 1987-1998: descrição e avaliação. In: CORSEUIL, Carlos Henrique; KUME, Honório (Coord.). **A abertura comercial brasileira nos anos 1990: impactos sobre emprego e salário**. Brasil: IPEA, 2003. cap. 1. p. 9-37. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/Capitulo_1_politica.pdf>. Acesso em: 5 mar. 2019.
- KUMPEL, Vitor Frederico. **Direito Civil 3: Direito dos Contratos**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- NAVARRO, Carlos Eduardo de Arruda. **Ocultação do sujeito passivo na importação mediante interposição fraudulenta de terceiro**. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Tributário) – Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17401>>. Acesso em: 9 mar. 2019.

PONDÉ, João Luiz; FAGUNDES, Jorge; POSAS, Mario. Custos de transação e política de defesa da concorrência. **REC – Revista de Economia Contemporânea**. Rio de Janeiro, UFRJ, v. 1, n. 2, p. 115-135, jul./dez. 1997. Disponível em: <<https://revistas.ufrj.br/index.php/rec/article/view/19580>>. Acesso em: 2 set. 2019.

PRYPLOTSKY, Tânia Cristina. Importação própria, por conta e ordem de terceiros e por encomenda: aplicação de benefício fiscal e da alíquota de 4%. **Aduaneiras – cursos e treinamentos**. São Paulo, 2016.

SANT'ANA, Máira de Camargo. O local de cobrança do ICMS por ocasião da importação por conta e ordem sob a ótica da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Thomson Reuters Checkpoint, 2014. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=309806>. Acesso em: 11 nov. 2019.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Tributação empresarial: direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. (Série GV*law*.)

SODRÉ, Eduardo. Há 20 anos, o Brasil reabria os portos aos carros importados. Começava uma revolução. **O Globo**, Rio de Janeiro, 30 mar. 2010. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/ha-20-anos-brasil-reabria-os-portos-aos-carros-importados-comecava-uma-revolucao-3031668>>. Acesso em: 5 mar. 2019.

SPITZCOVSKY, Celso. **Direito administrativo**. São Paulo: Método, 2008.

ZANETTI, Cristiano de Sousa. **Responsabilidade pela ruptura das negociações**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005.

Legislação e regulamentação aplicável

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. TRF-3 – ApCiv: 00022851020154036114 SP, Relator: Desembargador federal MARCELO SARAIVA. Data de Julgamento: 30 maio 2019. QUARTA TURMA. Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:19 jun. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. TRF-3 00227695920134036100. Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA: 19 set. 2018.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal desburocratiza importação por conta e ordem e importação por encomenda. Brasília, DF, abr. 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/agosto/receita-federal-desburocratiza-importacao-por-conta-e-ordem-e-importacao-por-encomenda>>. Acesso em: 23 set. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia, Indústria, Comércio Exterior e Serviços. Base de dados do Comex Stat. Brasília, DF, [2019]. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/base-de-dados-do-comercio-exterior-brasileiro-arquivos-para-download>>. Acesso em: 10 set. 2019.

BRASIL. Portaria COANA nº 6, de 25 de janeiro de 2019. Dispõe sobre os procedimentos de vinculação e de prestação de informações para fins de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 fev. 2019.

BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.861, de 28 de dezembro de 2018. Estabelece requisitos e condições para a realização de operações de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2018. Seção 1, p. 352.

BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.854, de 4 de dezembro de 2018. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 29 de junho de 2011, que estabelece procedimentos especiais de controle na importação ou na exportação, e a Instrução Normativa RFB nº 1.282, de 16 de julho de 2012, que dispõe sobre a descarga direta e o despacho aduaneiro de importação de mercadoria transportada a granel. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 dez. 2018. Seção 1, p. 85.

BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.750, de 12 de novembro de 2018. Dispõe sobre representação fiscal para fins penais referente a crimes contra a ordem tributária, contra a Previdência Social, e de contrabando ou descaminho, sobre representação para fins penais referente a crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional ou contra administração pública estrangeira, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, e sobre representação referente a atos de improbidade administrativa. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 nov. 2018. Seção 1, p. 57.

BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.678, de 22 de dezembro de 2016. Altera a Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, que dispõe sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, e a Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 29 de junho de 2011, que estabelece procedimentos especiais de controle, na importação ou na exportação de bens e mercadorias, diante de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 dez. 2016. Seção 1, p. 154.

BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.603, de 15 de dezembro de 2015. Estabelece procedimentos de habilitação de importadores, exportadores e internadores da Zona Franca de Manaus para operação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) e de credenciamento de seus representantes para a prática de atividades relacionadas ao despacho aduaneiro. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 dez. 2015. Seção 1, p. 24.

BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 13, de 25 de abril de 2012. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 abr. 2012.

BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.169, de 29 de junho de 2011. Estabelece procedimentos especiais de controle, na importação ou na exportação de bens e mercadorias, diante de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 jun. 2011. p. 12.

BRASIL. Protocolo ICMS 23 de junho de 2009. Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados nas operações de importação por conta e ordem de terceiros e de importação por encomenda, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 4 jun. 2009.

BRASIL. Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura – REIDI; reduz para 24 (vinte e quatro) meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS decorrentes da aquisição de edificações; amplia o prazo para pagamento de impostos e contribuições; altera a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e as Leis nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, nº 8.212, de 24 de julho de 1991, nº 10.666, de 8 de maio de 2003, nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nº 10.426, de 24 de abril de 2002, nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nº 10.892, de 13 de julho de 2004, nº 9.074, de 7 de julho de 1995, nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, nº 10.438, de 26 de abril de 2002, nº 10.848, de 15 de março de 2004, nº 10.865, de 30 de abril de 2004, nº 10.925, de 23 de julho de 2004, e nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; revoga dispositivos das Leis nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977; e dá outras providências. Brasília, DF, jun. 2007.

BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal nº 634, de 24 de março de 2006. Estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas para revenda a encomendante predeterminado. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 mar. 2006. p. 22.

BRASIL. Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006. Altera dispositivos da Lei nº 6.704, de 26 de outubro de 1979, que dispõe sobre o seguro de crédito à exportação; autoriza cobranças judiciais e extrajudiciais de créditos da União, no exterior, decorrentes de sub-rogações de garantias de seguro de crédito à exportação honradas com recursos do Fundo de Garantia à Exportação – FGE e de financiamentos não pagos contratados com recursos do Programa de Financiamento às Exportações – PROEX e do extinto Fundo de Financiamento à Exportação – FINEX; altera o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966; revoga a Lei nº 10.659, de 22 de abril de 2003; e dá outras providências. Brasília, DF, fev. 2006.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, dez. 2002.

BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal nº 228, de 21 de outubro de 2002. Dispõe sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 out. 2002. Seção 1, p. 9.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Brasília, DF, jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 26 set. 2019.

BRASIL. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social – COFINS, para os Programas de Integração Social e

de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 ago. 2001.

BRASIL. Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998. Dispõe sobre os crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, e dá outras providências. Brasília, DF, mar. 1998.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. STJ – REsp: 27384 SP 1992/0023546-8. Relator: Ministro BARROS MONTEIRO. Data de Julgamento: 25/03/1996. T4 – QUARTA TURMA. Data de Publicação: DJ 13 maio 1996 p. 15558.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF, dez. 1990.

BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Brasília, DF, out. 1988.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Brasília, DF, abr. 1976.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, out. 1966.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 29 abr. 2019.

ANEXO I

Caso prático 1

- Autuação por ocultação do encomendante
- A importação foi declarada direta no SISCOMEX
- Fiscalização realizou conferência documental e física
- Constatada logomarca de outra sociedade empresária
- Comprovado que inexistiu adiamento de capitais pelos documentos apresentados
- Autuada alega que, embora existia a logomarca, não se vinculou ao pretenso comprador por escrito
- Pena de perdimento da mercadoria e atuação solidária
- Mantida administrativamente e pelo judiciário

Caso prático 2

- Autuação por ocultação do real importador (encomenda e conta e ordem)
- A importação foi declarada direta no SISCOMEX
- Fiscalização realizou conferência documental e física
- Constatada logomarca de sociedade empresária
- Não se comprovou se a importação foi realizada com capital do importador ou do suposto encomendante (encomenda) ou adquirente (conta e ordem)
- Autuação lavrada com duplo fundamento – omissão do encomendante e adiantamento de capitais (ocultação do terceiro)
- Aplicada pena de perdimento (suspensa por liminar)
- Este caso encontra-se conclusos para sentença e a prova pericial comprovou que os recursos utilizados na importação saíram do caixa do importador.

Caso prático 3

- Autuação por ocultação do encomendante por vendas pretéritas
- Este caso se originou do caso 2 para fiscalização do período não atingido pela decadência
- O auto de infração também mescla a fundamentação entre encomenda ou conta e ordem não declaradas
- Não há prova de ciência prévia, pois a mercadoria já havia sido consumida
- Aplicada pena de multa no importe de 100% do valor aduaneiro da mercadoria
- Encontra-se no CARF com pedido de prova pericial