

## Importação por Conta e Ordem e Importação por Encomenda (LUCIANO - 15/05/2006)

Cada vez mais e por diversos motivos, as organizações vêm optando por focar-se no objeto principal do seu próprio negócio (atividades-fim) e por terceirizar as atividades-meio do seu empreendimento.

Essa tendência ocorre também no comércio exterior, quando, por exemplo, uma ou mais atividades relacionadas à execução e gerenciamento dos aspectos operacionais, logísticos, burocráticos, financeiros, tributários, entre outros, da importação de mercadorias são transferidas a um especialista.

Atualmente, duas formas de terceirização das operações de comércio exterior são reconhecidas e regulamentadas pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a [importação por conta e ordem](#) e a [importação por encomenda](#).

Para que sejam consideradas regulares, tanto a prestação de serviços de importação realizada por uma empresa por conta e ordem de uma outra – chamada adquirente – quanto a importação promovida por pessoa jurídica importadora para revenda a uma outra – dita encomendante predeterminada – devem atender a determinadas condições previstas na legislação.

A escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um intermediário contratado para esse fim é livre e perfeitamente legal, seja esse intermediário um prestador de serviço ou um revendedor. Entretanto, tanto o importador quanto o adquirente ou encomendante, conforme o caso, devem observar o tratamento tributário específico dessas operações e alguns cuidados especiais, a fim de que não sejam surpreendidos pela fiscalização da SRF e sejam autuados ou, até mesmo, que as mercadorias sejam apreendidas.

Assim, a empresa que se decidir por terceirizar algumas ou todas as suas operações de comércio exterior deve estar atenta não só às diferenças de custo entre a importação por conta e ordem e por encomenda, mas também aos diferentes efeitos e obrigações tributárias a que estão sujeitas essas duas situações, não só na esfera federal, mas também no âmbito estadual.

- [Importação por conta e ordem](#)
- [Importação por encomenda](#)

## Importação por Conta e Ordem

- [Introdução](#)
- [O que é a importação por conta e ordem?](#)
- [Requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias](#)
- [Cuidados especiais](#)
- [Tratamento tributário específico](#)
- [Legislação de referência](#)

### Introdução

Cada vez mais e por diversos motivos, as organizações vêm optando por focar-se no objeto principal do seu próprio negócio (atividades-fim) e por terceirizar as atividades-meio do seu empreendimento.

Essa tendência ocorre também no comércio exterior, pois algumas empresas vêm terceirizando suas operações de importação de mercadorias. Uma das formas de terceirização reconhecida legalmente e devidamente regulamentada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) é a importação por conta e ordem.

Nesse tipo de operação, uma empresa – a adquirente –, interessada em uma determinada mercadoria, contrata uma prestadora de serviços – a importadora por conta e ordem – para que esta, utilizando os recursos originários da contratante, providencie, entre outros, o despacho de importação da mercadoria em nome da empresa adquirente.

A fim de disciplinar essa prestação de serviços de importação, a SRF, no uso da atribuição que lhe foi conferida pelo inciso I do artigo 80 da [Medida Provisória 2.158-35, de 2001](#), e pelo artigo 16 da [Lei 9.779, de 1999](#), editou a [Instrução Normativa \(IN\) SRF nº 225, de 2002](#), que estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoas jurídicas importadoras em operações procedidas por conta e ordem de terceiros e a [IN SRF nº 247, de 2002](#), que estabelece, entre outros, obrigações acessórias, tanto para as empresas importadoras por conta e ordem, quanto para as empresas adquirentes.

Para que seja considerada regular, a prestação de serviços de importação realizada por uma empresa por conta e ordem de uma outra deve atender a determinados [requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias](#) previstos na legislação.

Da mesma forma, tanto a empresa importadora quanto a empresa adquirente 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 serem surpreendidas por uma atuação da fiscalização da SRF ou, até mesmo, terem suas mercadorias apreendidas.

### O que é a importação por conta e ordem?

A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o **despacho aduaneiro de importação** de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da [IN SRF nº 225/02](#) e art. 12, § 1º, I, da [IN SRF nº 247/02](#)).

Assim, na importação por conta e ordem, 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, seguro, entre outros, 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 adquirente.

Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Entretanto, diferentemente do que ocorre na [importação por encomenda](#), a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do [Banco Central do Brasil \(Bacen\)](#).

Dessa forma, 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, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.

### Requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias

Para que uma operação de importação por conta e ordem de terceiro seja realizada de forma perfeitamente regular, é necessário, antes de tudo, que tanto a empresa adquirente quanto a empresa importadora sejam habilitadas para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), nos termos da [IN SRF nº 455, de 2004](#).

Dessa forma, além de providenciar a sua própria habilitação, a pessoa jurídica que contrata empresa para operar por sua conta e ordem deve apresentar, à unidade da SRF com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o seu estabelecimento matriz, cópia do contrato de prestação dos serviços de importação firmado entre as duas empresas (adquirente e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratada seja vinculada no Siscomex como importadora por conta e ordem da contratante, pelo prazo previsto no contrato.

A fim de promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme determina o artigo 3º da [IN SRF nº 225/02](#), as seguintes condições também deverão ser atendidas:

Ao elaborar a declaração de importação (DI), o importador, pessoa jurídica contratada, deve indicar na ficha “importador” da DI o número de inscrição da empresa adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ);

O **conhecimento** de carga correspondente deve estar **consignado ou endossado ao importador** contratado, o que lhe dará direito a realizar o despacho aduaneiro e retirar as mercadorias do recinto alfandegado; e

A **fatura comercial deve identificar o adquirente** da mercadoria, ou seja, contra ela devem ser faturadas as mercadorias, pois a fatura deve refletir a transação efetivamente realizada com o vendedor ou o transmitente das mercadorias.

Além do exposto acima, nos termos dos arts. 86 e 87 da [IN SRF nº 247/02](#), a **pessoa jurídica importadora** deverá, entre outros:

Emitir, na data em que se completar o despacho aduaneiro, nota fiscal de entrada das mercadorias, informando, entre outros, em linhas separadas, o valor de cada tributo incidente na importação;

Evidenciar em seus registros contábeis e fiscais que se trata de mercadorias de propriedade de terceiros, registrando, ainda, em conta específica, o valor das mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros, pertencentes aos respectivos adquirentes; e

Emitir, **na data da saída das mercadorias de seu estabelecimento e obrigatoriamente tendo como destinatário o adquirente da importação**:

a) Nota de saída, na qual conste, entre outros: o valor das mercadorias, acrescido dos tributos incidentes na importação; o valor do IPI calculado; e o destaque do ICMS; e

b) Nota fiscal de serviços, pelo valor dos serviços prestados ao adquirente, constando o número das notas fiscais de saída das mercadorias a que correspondem esses serviços.

Caso o adquirente determine que as mercadorias sejam entregues em outro estabelecimento, nos termos do artigo 88 da [IN SRF nº 247/02](#), devem, ainda, ser observados os seguintes procedimentos:

A pessoa jurídica **importadora** deve emitir nota fiscal de saída das mercadorias para o adquirente;  
e

O **adquirente** deve emitir nota fiscal de venda para o novo destinatário, com destaque do IPI, com a informação, no corpo da nota fiscal, de que a mercadoria deverá sair do estabelecimento da importadora, bem assim com a indicação do número de inscrição no CNPJ e do endereço da pessoa jurídica importadora.

## Cuidados especiais

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. Entretanto, há cuidados simples que devem ser tomados pelas empresas adquirentes de produtos importados por terceiros para que não sejam surpreendidas pela fiscalização tributária e sejam autuadas ou, até mesmo, tenham suas mercadorias apreendidas.

Além da observância dos [requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias](#) anteriormente elencados, é importante frisar que, na importação por conta e ordem de terceiro, o fato de o importador, na qualidade de mandatário do adquirente, registrar a declaração de importação (DI) em seu nome não caracteriza uma operação própria, mas, sim, por ordem do adquirente, do mandante, que o contratou para tal fim.

Ainda que o importador recolha os tributos incidentes na importação ou venha a efetuar pagamentos ao fornecedor estrangeiro, com recursos financeiros fornecidos pelo adquirente (como adiantamento ou acerto de contas) para a operação contratada, a empresa contratante é a real adquirente das mercadorias importadas e não a empresa contratada, que é, nesse caso, uma mera prestadora de serviços.

Embora seja a importadora que promova o despacho de importação em seu nome e efetue o recolhimento dos tributos incidentes sobre a importação de mercadorias (II, IPI, Cofins-Importação, PIS/Pasep-Importação e Cide-Combustíveis), é a adquirente – a mandante da operação de importação – aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional.

Conseqüentemente, embora o importador seja o contribuinte dos tributos federais incidentes sobre as importações, o adquirente das mercadorias é responsável solidário pelo recolhimento desses tributos, seja porque ambos têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja por previsão expressa de lei. (vide arts. 124, I e II da [Lei nº 5.172, de 1966 - CTN](#); arts. 103, I, e 105, III, do [Decreto nº 4.543, de 2002](#); arts. 24, I, e 27, III, do [Decreto nº 4.544, de 2002](#); arts. 5º, I, e 6º, I, da [Lei nº 10.865, de 2004](#); e arts. 2º e 11 da [Lei nº 10.336, de 2001](#)).

Outro cuidado a observar se refere à legislação de “valor aduaneiro” e de “preços de transferência”. Uma vez que o importador por conta e ordem é um mero prestador de serviço e a empresa adquirente da mercadoria a importadora de fato, a essa pessoa jurídica devem ser aplicadas as restrições e determinações previstas na legislação de “valor aduaneiro” e de “preços de transferência”.

Assim, por exemplo, quando empresas brasileiras, subsidiárias ou coligadas de empresas sediadas no exterior, contratam intermediários para promoverem importações por sua conta e ordem para o Brasil, de produtos fornecidos por suas matrizes ou outras subsidiárias ou coligadas estrangeiras, em termos fiscais, a operação se dá entre empresas vinculadas, devendo-se observar, nesse caso, as regras de “preços de transferência” de que tratam os artigos 18 a 24 da [Lei nº 9.430/96](#) e as regras de valoração aduaneira de mercadorias importadas entre pessoas vinculadas, em especial, aquelas constantes dos artigos 15 a 19 da [IN SRF nº 327/03](#).

Da mesma forma, quando da apuração do imposto de renda sobre as suas operações, a empresa adquirente deve observar as determinações dos artigos 18 a 24 da [Lei nº 9.430/96](#), do artigo 4º da [Lei nº 10.451, de 2002](#), e da [IN SRF nº 188, de 2002](#), no que se refere às importações próprias ou por sua conta e ordem realizadas de países ou dependências com tributação favorecida ou que oponham sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas, haja ou não sua vinculação com o exportador estrangeiro.

Adicionalmente, deve-se ressaltar que, mesmo que o importador e o adquirente não contabilizem corretamente a operação por conta e ordem efetivamente realizada, nem cumpram com todos os requisitos e condições estabelecidos na legislação que trata desse assunto, ainda assim, o real adquirente das mercadorias será o responsável solidário pelas obrigações fiscais geradas pela importação efetivada, por força da presunção legal expressa no artigo 27 da [Lei 10.637, de 2002](#), em virtude de que dela são os recursos utilizados na operação.

A inobservância desses requisitos e condições pode acarretar, ainda, desde o lançamento de ofício dos tributos e acréscimos legais eventualmente devidos até o perdimento das mercadorias importadas.

Ressalte-se que a caracterização de indícios de irregularidades nesse tipo de operação autoriza a aplicação de procedimentos especiais de controle, previstos na [IN SRF nº 52, de 2001](#), na [IN SRF nº 206, de 2002](#), assim como na [IN SRF nº 228/02](#), podendo as mercadorias permanecer retidas por até 180 dias, para execução do correspondente procedimento de fiscalização, visando a apurar as eventuais irregularidades ocorridas.

A ocultação do real adquirente na importação, mediante fraude ou simulação, além de acarretar o perdimento da mercadoria, tem sérias implicações perante a legislação de valoração aduaneira, porque pode ocultar transações entre pessoas relacionadas – que têm tratamento normativo distinto – e do Imposto de Renda, relativamente aos preços de transferência. Por essa razão, o adquirente deve sempre se fazer identificar nas declarações de importação, cujas mercadorias tenha adquirido no exterior.

Dispõem ainda os artigos 59 e 60 da [Lei nº 10.637/02](#) que se presume fraudulenta a interposição de terceiros em operação de comércio exterior quando não comprovada a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados, sujeitando a mercadoria à pena de perdimento **e o importador à declaração de inaptidão de sua inscrição**.

Finalmente, recomenda-se que as empresas adquirentes, em razão da sua responsabilidade solidária pelos tributos incidentes nas importações, exijam das importadoras contratadas os comprovantes de recolhimento de tributos não efetuados eletronicamente por meio do Siscomex, referentes às transações que realizarem, mantendo-os em boa guarda e ordem pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

## Tratamento tributário específico

Atualmente, os tributos federais incidentes sobre uma importação devem ser recolhidos por ocasião do registro da DI, não importando se esta é por conta própria ou por conta e ordem de terceiros. Entretanto, nesta última situação, o tratamento tributário dado ao importador e ao adquirente nas etapas subseqüentes à nacionalização das mercadorias difere daquele aplicável aos casos de importação por conta própria:

- **Quanto à importadora:**

Embora devam ser contabilizadas tanto as entradas das mercadorias importadas como os recursos financeiros recebidos dos adquirentes – para fazer face às despesas com a importação ou, até mesmo, pagamentos efetuados aos fornecedores estrangeiros –, esses lançamentos não devem e não podem ser computados como bens, direitos ou receitas da importadora, pelo contrário, são bens e direitos dos terceiros adquirentes dessas mercadorias.

Conseqüentemente, a receita bruta da importadora, para efeito de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, corresponde ao valor dos serviços por ela prestados, nos termos do artigo 12 do [Decreto nº 4.524, de 2002](#) e dos arts. 12 e 86 a 88 da [IN SRF nº 247/02](#). Por essa razão, não caracteriza operação de compra e venda a emissão de nota fiscal de saída das mercadorias importadas, do estabelecimento do importador para o do adquirente, nem o importador pode descontar eventuais créditos gerados pelo recolhimento dessas contribuições por ocasião da importação realizada, que poderão ser aproveitados, no entanto, pelo adquirente. É o que determina o artigo 18 da [Lei nº 10.865/04](#).

Finalmente, por força do artigo 70 da [Lei nº 10.833, de 2003](#), a importadora deverá manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizar, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que está submetida, e apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos.

- **Quanto à adquirente:**

No que se refere à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, ainda que seja o importador o contribuinte de direito e que este venha a recolher os valores devidos, o pagamento termina por ser efetuado com recursos originários do próprio adquirente, logo, por este devem ser aproveitados os créditos porventura utilizados na determinação dessas mesmas contribuições incidentes sobre o seu faturamento mensal. É o que estabelece o artigo 18 da [Lei nº 10.865/04](#).

Da mesma forma, à receita bruta do adquirente, decorrente da venda da mercadoria importada por sua ordem, aplicam-se as mesmas normas de incidência dessas contribuições aplicáveis à receita decorrente da venda de mercadorias de sua importação própria. É o que determina o § 2º do artigo 12 do [Decreto nº 4.524, de 2002](#).

Com relação ao IPI, conforme estabelece o artigo 9º, IX, do [Decreto nº 4.544/02 \(RIPI\)](#), o adquirente é equiparado a estabelecimento industrial e, portanto, é contribuinte desse imposto. Conseqüentemente, o adquirente deverá, ainda, recolher o imposto incidente sobre a comercialização das mercadorias importadas e cumprir com as demais obrigações acessórias previstas na legislação desse tributo.

Da mesma forma que ocorre com a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, o adquirente poderá aproveitar, se houver, o crédito de IPI originário da operação de importação, que tenha sido informado na nota fiscal de saída emitida pelo importador, tendo o adquirente como destinatário, na forma estabelecida no artigo 87 da [IN SRF nº 247/02](#).

Ressalte-se que, em razão da sua responsabilidade solidária, a empresa adquirente, por força do artigo 70 da [Lei nº 10.833/03](#), deverá manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizar, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que está submetida, e apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos.

#### **Legislação de referência**

- [Lei nº 10.865/04](#)
- [Lei nº 10.637/02](#)
- [Lei nº 10.451/02](#)
- [Lei nº 9.430/96](#)
- [MP nº 2.158/01](#)
- [Decreto nº 4.524/02](#)
- [IN SRF nº 455/04](#)
- [IN SRF nº 247/02](#)
- [IN SRF nº 225/02](#)
- [IN SRF nº 188/02](#)

## Importação por Encomenda

- [Introdução](#)
- [O que é a importação por encomenda?](#)
- [Requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias](#)
- [Cuidados especiais](#)
- [Tratamento tributário específico](#)
- [Legislação de referência](#)

### Introdução

Cada vez mais e por diversos motivos, as organizações vêm optando por focar-se no objeto principal do seu próprio negócio (atividades-fim) e por terceirizar as atividades-meio do seu empreendimento.

Essa tendência ocorre também no comércio exterior, pois algumas empresas vêm terceirizando suas operações de importação de mercadorias. Uma das formas de terceirização reconhecida legalmente e devidamente regulamentada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) é a importação por encomenda.

Nesse tipo de operação, uma empresa – a encomendante predeterminada –, interessada em uma certa mercadoria, contrata uma outra empresa – a importadora – para que esta, com seus próprios recursos, providencie a importação dessa mercadoria e a revenda posteriormente para a empresa encomendante.

A fim de disciplinar esse tipo de importação, a SRF, no uso da atribuição que lhe foi conferida pelo § 1º do artigo 11 da [Lei nº 11.281, de 2006](#), e pelo artigo 16 da [Lei 9.779, de 1999](#), editou a [Instrução Normativa \(IN\) SRF nº 634, de 2006](#), que estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoas jurídicas importadoras em operações procedidas por encomenda de terceiros.

Para que seja considerada regular, a importação realizada por uma empresa, por encomenda de uma outra, deve atender a determinados [requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias](#) previstos na legislação.

Da mesma forma, tanto a empresa importadora quanto a empresa encomendante 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 serem surpreendidas por uma autuação da fiscalização da SRF ou, até mesmo, terem suas mercadorias apreendidas.

### O que é a importação por encomenda

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

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

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

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

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

## **Requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias**

Para que uma operação de importação por encomenda seja realizada de forma perfeitamente regular, é necessário, antes de tudo, que tanto a empresa encomendante quanto a empresa importadora sejam habilitadas para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), nos termos da [IN SRF nº 455, de 2004](#).

Dessa forma, além de providenciar a sua própria habilitação, a pessoa jurídica que encomenda mercadorias importadas a uma outra empresa deve apresentar, à unidade da SRF com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o seu estabelecimento matriz, cópia do contrato firmado entre as duas empresas (encomendante e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratada seja vinculada à encomendante no Siscomex, pelo prazo ou operações previstos no contrato.

Outra condição para que a importação seja considerada por encomenda é que a operação seja realizada integralmente com recursos do importador contratado, pois, do contrário, seria considerada uma operação de [importação por conta e ordem](#).

A fim de promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme determina o artigo 3º da [IN SRF nº 634/06](#), as seguintes condições também deverão ser atendidas:

Ao elaborar a declaração de importação (DI), o importador, pessoa jurídica contratada, deve indicar, em campo próprio na ficha “importador” da DI, o número de inscrição do encomendante no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e Enquanto não estiver disponível na ficha “importador” da DI um campo específico para o CNPJ do encomendante, este deve ser informado no campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem daquela mesma ficha, devendo também ser informado, na ficha “informações complementares” da DI, que se trata de uma importação por encomenda.

Ressalte-se ainda que, a fim de coibir eventuais tentativas de fraude, conforme estabelece o artigo 5º da [IN SRF nº 634/06](#), sempre que o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante a importação poderá ser retida e somente liberada mediante a prestação de garantia, podendo ainda o importador e/ou encomendante serem submetidos ao procedimento especial de fiscalização previsto na [IN SRF nº 228, de 2002](#).

## **Cuidados especiais**

A escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um intermediário contratado para esse fim é livre e perfeitamente legal. Entretanto, há cuidados simples que devem ser tomados pelas empresas encomendantes de produtos importados por terceiros para que não sejam surpreendidas pela fiscalização tributária e sejam autuadas ou, até mesmo, tenham suas mercadorias apreendidas.

Além da observância dos [requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias](#) anteriormente elencados, é importante frisar que, na importação por encomenda, o fato do importador, na qualidade de contratado do encomendante, registrar a declaração de importação (DI) em seu nome e utilizar seus próprios recursos

para levar a efeito a operação faz com que se produza, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.

Entretanto, embora seja o importador que promove o despacho de importação em seu nome, efetua o recolhimento dos tributos incidentes sobre a importação de mercadorias (II, IPI, Cofins-Importação, PIS/Pasep-Importação e Cide-Combustíveis) e, conseqüentemente, seja ele o contribuinte dos tributos federais incidentes sobre as importações, a empresa encomendante das mercadorias é também o responsável solidário pelo recolhimento desses tributos, seja porque ambos têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja por previsão expressa de lei. (vide arts. 124, I e II da [Lei nº 5.172, de 1966 - CTN](#); arts. 32, parágrafo único, “d”, e 95, VI, do [Decreto-Lei nº 37, de 1966](#)).

Um outro cuidado que as empresas devem ter se refere à legislação de “preços de transferência”. Por força da determinação expressa no artigo 14 da [Lei nº 11.281/06](#), sempre que houver vinculação entre o exportador estrangeiro e a empresa importadora ou a encomendante – nos termos do artigo 23 da [Lei nº 9.430, de 1996](#) – ou, ainda, havendo ou não essa vinculação, quando o exportador estrangeiro for domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida ou que oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas – nos termos do artigo 4º da [Lei nº 10.451, de 2002](#), e da [IN SRF nº 188, de 2002](#) – a empresa importadora e/ou a encomendante deve(m) observar as determinações dos artigos 18 a 24 da [Lei nº 9.430/96](#), quando da apuração do imposto de renda sobre as suas operações.

Adicionalmente, por força da presunção legal estabelecida no § 2º do artigo 11 da [Lei nº 11.281/06](#), se a importadora e a encomendante não cumprirem com todos os requisitos e condições estabelecidos na legislação de importação por encomenda, para fins fiscais, a importação realizada será considerada por conta e ordem de terceiro e acarretará para a empresa encomendante:

Que ela seja responsável solidária pelo imposto de importação e eventuais penalidades relativas a esse imposto aplicáveis à operação;

Que ela seja equiparada a estabelecimento industrial e, conseqüentemente, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados (IPI) incidente nas operações que realizar com as mercadorias importadas; e

A aplicação das mesmas normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a sua receita bruta que são aplicáveis ao importador comum.

A inobservância dos requisitos e condições previstos na legislação pode acarretar ainda desde o lançamento de ofício dos tributos e acréscimos legais eventualmente devidos até o perdimento das mercadorias importadas.

Ressalte-se que a caracterização de indícios de irregularidades nesse tipo de operação autoriza a aplicação de procedimentos especiais de controle, previstos na [IN SRF nº 52, de 2001](#), na [IN SRF nº 206, de 2002](#), assim como na [IN SRF nº 228/02](#), podendo as mercadorias permanecer retidas por até 180 dias, para execução do correspondente procedimento de fiscalização, visando a apurar as eventuais irregularidades ocorridas.

A ocultação do encomendante da importação, mediante fraude ou simulação, além de acarretar o perdimento da mercadoria, tem sérias implicações perante a legislação de valoração aduaneira, porque pode ocultar transações entre pessoas relacionadas, que têm tratamento normativo distinto, e do Imposto de Renda, relativamente aos preços de transferência. Por essa razão, o encomendante deve sempre se fazer identificar nas declarações de importação, cujas mercadorias tenham sido por ele encomendadas para importação no exterior.

Dispõem ainda os artigos 59 e 60 da [Lei nº 10.637/02](#) que se presume fraudulenta a interposição de terceiros em operação de comércio exterior quando não comprovada a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados, sujeitando a mercadoria à pena de perdimento e o importador à declaração de inaptidão de sua inscrição.

## **Tratamento tributário específico**

Atualmente, os tributos federais incidentes sobre uma importação devem ser recolhidos por ocasião do registro da DI, não importando se esta é por conta própria ou por encomenda de terceiros. Entretanto, nesta

última situação, o tratamento tributário dispensado ao importador e ao encomendante nas etapas subsequentes à nacionalização das mercadorias difere daquele aplicável aos casos de importação por conta própria:

#### **Quanto à importadora:**

Além de contabilizar tanto as entradas das mercadorias importadas como os recursos recebidos da encomendante pela revenda dos produtos, a empresa importadora deve apurar e recolher normalmente – como qualquer outro importador – todos os tributos incidentes sobre a revenda das mercadorias importadas, tais como: o IPI (por ser equiparada a estabelecimento industrial); a Contribuição para o PIS/Pasep-Faturamento; a Cofins-Faturamento; e a CIDE combustíveis.

Ressalte-se que, na determinação dos tributos devidos pela revenda da mercadoria ao encomendante predeterminado, a importadora pode aproveitar os créditos desses tributos, advindos da operação de importação.

Finalmente, por força do artigo 70 da [Lei nº 10.833, de 2003](#), a importadora deverá manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizar, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que está submetida, e apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos.

#### **Quanto ao encomendante:**

Como qualquer outro comerciante no País, a empresa encomendante deve apurar e recolher os tributos que normalmente incidem sobre a comercialização de mercadorias importadas, tais como, a Contribuição para o PIS/Pasep-Faturamento, a Cofins-Faturamento, e a CIDE combustíveis, assim como cumprir com as demais obrigações acessórias previstas na legislação dos tributos.

Com relação ao IPI, conforme estabelece o artigo 13 da [Lei nº 11.281/06](#), a empresa encomendante é equiparada a estabelecimento industrial e, portanto, é contribuinte desse imposto. Conseqüentemente, o encomendante deverá, ainda, recolher o imposto incidente sobre a comercialização no mercado interno das mercadorias importadas e cumprir com as demais obrigações acessórias previstas na legislação desse tributo, podendo ainda aproveitar o crédito de IPI originário da operação de aquisição das mercadorias do importador.

Ressalte-se que, em razão da sua responsabilidade solidária, a empresa encomendante, por força do artigo 70 da [Lei nº 10.833/03](#), deverá manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizar, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que está submetida, e apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos.

#### **Legislação de referência**

[Lei nº 11.281/06](#)  
[Lei nº 10.637/02](#)  
[Lei nº 10.451/02](#)  
[Lei nº 9.430/96](#)  
[MP nº 2.158/01](#)  
[Decreto-Lei nº 37/66](#)  
[IN SRF nº 634/06](#)  
[IN SRF nº 455/04](#)  
[IN SRF nº 188/02](#)