



Solução de Consulta nº 207 - Cosit

Data 15 de dezembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. PESSOA FÍSICA.

Na importação por encomenda 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 pessoa jurídica, **ou a uma pessoa física**, em razão de contrato firmado entre a importadora e o encomendante.

A importação por conta própria de pessoa jurídica mediante encomenda de pessoa física realizada no mercado interno rege-se pela legislação tributária ordinária no âmbito aduaneiro, ou seja, de importação comum, e pela comercial na esfera das relações contratuais privadas.

Dispositivos Legais: Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, artigo 11; Instrução Normativa RFB nº 1861, de 27 de dezembro de 2018, arts. 1º, 3º e 8º.

Relatório

A consulente, acima identificada, pessoa jurídica cujo ramo de atividade é “comércio varejista de embarcações e outros veículos, peças e acessórios”, dirige-se à RFB para formular consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal.

2. Informa que "é empresa dedicada à comercialização de embarcações, nacionais e estrangeiras, estas últimas adquiridas diretamente de fabricantes no exterior, de várias marcas, como representante ou distribuidor indicado no site desses mesmos fabricantes, e às vezes com contrato de exclusividade, como é o caso da fabricante Malibu Boats dos Estados Unidos".

3. Para o entendimento completo do argumento, algumas passagens da consulta são a seguir reproduzidas:

A XXXX, para captar sua clientela, divulga seus produtos em boat shows (salões de exposições do setor náutico), além de outros eventos e mídias sociais, que são realizados tanto no Brasil como no exterior, para oferecer suas embarcações, nacionais e estrangeiras, destinadas a consumidores finais, mais comumente pessoas físicas, para uso pessoal esportivo e recreativo. Há ainda negociações feitas na loja ou em demonstrações que promove em Marinas e competições. Essas negociações são feitas principalmente através de “brokers” (corretores), que atuam nos boat shows e demonstrações, e que fazem a intermediação entre os representantes e distribuidores dos fabricantes e os clientes.

A consulente possui embarcações em estoque, e às vezes ocorre de o comprador se interessar por outra embarcação de catálogo, ainda não em estoque, que precisa ser importada de algum de seus fornecedores. Tratando-se de embarcações de valor mais expressivo, é elaborado um compromisso de compra e venda, normalmente com pagamento de sinal. A consulente exige que os pagamentos tenham origem na própria conta bancária do comprador. Foram juntados em anexo dois exemplos desse tipo de contrato, com as respectivas DIs e notas fiscais de venda. E há casos de venda de embarcações importadas anteriormente, já disponíveis no estoque.

...

A maioria dos clientes que capta é formada por pessoas físicas. Quando são importadas embarcações que já se tem ciência que serão destinadas para clientes pessoa física, por ter havido interesse e não haver estoque disponível, a importação é enquadrada como própria na DI. A legislação aduaneira sobre importação por conta e ordem de terceiros e importação por encomenda não se aplica, por se referir apenas a pessoas jurídicas nas chamadas importações indiretas.

...

A consulente, conforme relatado, além de vender mercadoria nacional e estrangeira já em estoque no país no momento da venda, também importa embarcações escolhidas pelos clientes pessoa física e as enquadra na Declaração de Importação como importação própria, havendo um compromisso de compra e venda prévio e recebimento de sinal. Não há outra modalidade prevista na legislação quando o comprador no mercado interno é uma pessoa física.

Toda a negociação, no caso dessas importações, é feita entre a Azul e o fornecedor/fabricante estrangeiro, assim como o fechamento do câmbio, pagamento dos tributos incidentes, comprometendo-se perante o cliente, conforme o Código do Consumidor Brasileiro, a oferecer garantia, assistência técnica, e responder pelo perfeito funcionamento na entrega e a integridade do bem durante a viagem internacional. Também está previsto no compromisso que se a entrega não ocorrer, por motivo alheio à vontade do comprador no mercado interno, o contrato fica sem efeito e os

valores são devolvidos. O preço compreende todos os custos da embarcação e margem de lucro. O risco é somente da Azul.

Os clientes pessoas físicas que adquirem embarcações importadas não disponíveis no estoque, normalmente não têm condições de fazer diretamente suas importações, por barreiras de idioma, falta de contatos com os fabricantes, desconhecimento da legislação aduaneira, incapacidade técnica para configuração do produto, desejo de não perder a garantia de fábrica, falta de assistência técnica, impossibilidade de obter os mesmos preços dos representantes e distribuidores etc, sendo unicamente viável adquirir suas embarcações através de revendedor estabelecido no Brasil, que suprirá todos os pontos acima e prestará, em muitos casos, inclusive, até 5 (cinco) anos de garantia, item importantíssimo nesse ramo.

A legislação permite que pessoas físicas possam se habilitar no SISCOMEX para fazer importações diretamente, mas somente para uso e consumo próprio (IN-RFB 1.603/2015). Entretanto, a importação feita diretamente por pessoa física é rara no Brasil, e muitos clientes, além da dificuldade de fazer uma operação de importação, também ficam em dúvida sobre a possibilidade de eventual revenda do bem no futuro, que viesse a descaracterizar o uso próprio, pela falta de regras claras sobre permissão para revenda e prazos para fazê-lo.

No entendimento da Azul, a pessoa física tanto pode importar diretamente, como pode adquirir a embarcação de uma empresa que importa o bem, porque não existe na legislação exigência de que a importação por pessoa física só possa ocorrer diretamente, ou que seja proibido adquirir de pessoa jurídica que importou. A legislação aduaneira também não proíbe, nem poderia fazê-lo, compromissos de compra e venda, nem pagamento de sinal ou arras nas operações do mercado interno, aliás de uso corrente e previstos na legislação comercial.

O que existe na legislação é que, no caso de **pessoas jurídicas**, a importação deve ser enquadrada como própria, por conta e ordem ou por encomenda (obrigação acessória de interesse da Receita Federal), conforme algumas características da operação. Como tais exigências não se aplicam às pessoas físicas, entende a consulente que pode promover a importação de embarcações e revenda a pessoas físicas previamente determinadas via compromisso, e muitas vezes com pagamento de sinal, enquadrando tais operações na DI como importações por conta própria da Azul.

O legislador não criou modalidades de operações de importação indireta, intituladas por conta e ordem ou por encomenda, quando o comprador no mercado interno é pessoa física. E a esses casos não se aplicam as regras sobre obrigações acessórias previstas nessas duas modalidades criadas, lembrando-se que a obrigação principal não é afetada pela modalidade de importação. Dessa forma, permanece, no entendimento da consulente, o enquadramento que sempre existiu anteriormente, de importação comum por conta própria.

Importante observar que a pessoa física não contrata a Azul para fazer uma importação por sua conta e ordem ou por sua encomenda (importação indireta), mas apenas compra uma embarcação no mercado interno, que a Azul, se não tem em estoque, precisa importar do seu fornecedor para revenda. Por esse motivo, o contrato que se faz é apenas um compromisso de compra e venda de mercadoria.

*Dessa forma, desde 2017, foram registradas quarenta e duas declarações de importação, que constam em anexo, **enquadradas como próprias**, referentes a embarcações vendidas a pessoas físicas, existindo, em sua maioria, pedido, compromisso de compra e venda e pagamento de sinal. Isso por não se aplicar às importações revendidas a pessoas físicas, a legislação por conta e ordem e por encomenda. Há alguns casos em que a importação foi feita para ficar no estoque, não havendo ainda comprador determinado; **mas esta consulta é feita para esses casos em que o cliente pessoa física escolhe uma embarcação de catálogo, ainda não disponível no estoque e que precisa ser importada pela consulente**. Com a formalização do compromisso de compra e venda, já vai existir comprador pessoa física determinado. Não sendo possível aplicar a legislação por conta e ordem ou por encomenda, a única forma de enquadrar a importação na DI é como importação própria.*

Para dar segurança à sua clientela e certificar-se de estar interpretando corretamente a legislação, e evitar ser surpreendida com algum entendimento contrário, no sentido de que a pessoa física só pode fazer importações para uso próprio diretamente, ou que estaria vedada a compra de mercadorias para uso próprio importadas por terceiras empresas, com compromisso de compra e venda e pagamento de sinal, apresenta a consulta objeto desta petição.

No entendimento da consulente, a própria Receita Federal diz em seu site que importar diretamente ou escolher adquirir mercadoria importada por outrem é lícito e perfeitamente legal (livre arbítrio), havendo algumas exigências de enquadramento da importação em outras modalidades (conta e ordem e encomenda), mediante algumas circunstâncias, apenas no caso de pessoas jurídicas. Inexistindo tal exigência para pessoas físicas, prevalece a legislação sobre despacho comum de importação por conta própria, que sempre existiu.

Dessa forma, a importação a ser revendida a pessoa física, só pode ser enquadrada como importação por conta própria da importadora que promove a entrada da mercadoria no território nacional, independentemente de haver ou não comprador pré-determinado e pagamento de sinal ou antecipado, pois as regras de enquadramento da operação na DI relativas às importações indiretas só se aplicam às pessoas jurídicas. E os compradores pessoas físicas podem ser perfeitamente identificados, se necessário, pelas notas fiscais de venda e pelo fato de seus recursos se originarem de suas próprias contas bancárias.

O legislador, no entendimento da consulente, não interferiu na forma de negociação entre comprador e vendedor no mercado interno, não proibindo compromissos de compra e venda e pagamento de sinal nas vendas de mercadoria importada a pessoas físicas, de uso corriqueiro no comércio e previstos na legislação comercial.

A questão é saber se está correto declarar como própria na DI, pelo importador, a importação de mercadoria a ser revendida para pessoa física, com pedido prévio, compromisso de compra e venda e pagamento de sinal.

4. Em face do exposto, formula os seguintes questionamentos:

1) *A legislação aduaneira, ao se referir às modalidades de importação por conta e ordem de terceiro, ou por encomenda, se refere apenas às pessoas jurídicas, não havendo previsão legal de aplicação dessas modalidades às pessoas físicas, como encomendantes ou adquirentes por conta e ordem: IN-RFB 1861/2018, artigos 2º e 3º. A própria Receita Federal, ao responder à Consulta Disit SRRF07 nº 18/2013, disponível no site da instituição, já afirmou o que segue: **Importação. Pessoa Física. Conta e Ordem. Encomenda. A importação por conta e ordem e a importação por encomenda são operações vedadas a pessoas físicas, seja como importador, adquirente ou encomendante.** Por outro lado, segundo a IN-RFB nº 1603/2015, pessoas físicas só podem se habilitar no SISCOMEX para fazer importações diretamente, no caso de importação para realização de suas atividades profissionais, inclusive na condição de produtor rural, artesão, artista ou assemelhado; importações para seu uso e consumo próprio; e importações para suas coleções pessoais. Mas a legislação não diz que essa é a única forma de a pessoa física adquirir mercadoria importada, nem obriga pessoas físicas a fazerem importações para uso próprio diretamente. É uma faculdade. Observa-se ainda, que dificilmente pessoas físicas possuem conhecimentos suficientes, e condições para realizarem importações diretamente, por barreiras de idioma, falta de contatos, fabricantes que só vendem para distribuidores, incapacidade técnica para configuração do produto, desejo de não perder a garantia de fábrica, falta de assistência técnica, desconhecimento da legislação aduaneira etc. Por esse motivo, preferem adquirir mercadoria estrangeira no mercado interno importada por terceiros. Também nem sempre podem comprar à vista, ou conseguem um financiamento do exportador, que normalmente só o oferece a seus distribuidores. E comprando no Brasil, podem obter financiamento do vendedor, ou instituição financeira, no mercado interno. Dessa forma, entende a consulente que as modalidades de importação por conta e ordem e a importação por encomenda, com suas regras, contratos próprios e obrigações acessórias, por se aplicarem somente às pessoas jurídicas, deixam os compradores pessoas físicas enquadrados nas importações normais das pessoas jurídicas que importam mercadorias para lhes revender, não havendo óbice a que exista um comprador pré*

*determinado que apresenta um pedido, pactua a forma de pagamento, e eventualmente paga um sinal como garantia. Operações corriqueiras no comércio. Assim, o primeiro questionamento é o seguinte: **Havendo pedido de compra prévio, de cliente pessoa física no Brasil, a um vendedor especializado em venda de embarcações, sendo formalizado compromisso de compra e venda e pagamento de sinal, e sendo que o vendedor precisa importar o bem que não existe em seu estoque, está correto o enquadramento da mercadoria pela empresa importadora, como importação por conta própria?***

- 2) *Segundo questionamento: **A pessoa física é obrigada a fazer uma importação direta no caso de mercadoria para uso próprio, pelo simples fato dessa possibilidade ser prevista na legislação? Está a pessoa física impedida de adquirir no mercado interno essa mercadoria importada por terceiro? Há alguma irregularidade no fato de pessoa jurídica importar como própria e revender mercadoria para uso de pessoa física (consumidor final), com prévio compromisso de compra e venda e pagamento de sinal?***

Fundamentos

5. O processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

6. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria está normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

7. Cumpre alertar que o processo de consulta se destina à elucidação quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária, diante de dúvida quanto à sua aplicação a fato concreto. Não se destina, portanto, à convalidação de atos praticados, nem de quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso implicaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta.

8. Dito isso, considera-se que a consulta deduzida na inicial atende aos requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, razão por que é eficaz e deve ser solucionada.

9. A consulente relata que as operações de importação que realiza são feitas da seguinte forma: é enquadrada como própria na DI, utiliza recursos próprios, realiza a negociação com o fornecedor estrangeiro e arca com todo o custo e risco das operações. Após nacionalizada, a mercadoria é vendida ao encomendante pessoa física que assinou previamente um compromisso de compra e venda e adiantou recursos na forma de um sinal. Questiona se a formalização do compromisso de compra e venda e pagamento de sinal por parte do comprador pessoa física, para que o vendedor (consulente) importe o bem que não existe em seu estoque, estaria de alguma forma vedada pela legislação aduaneira.

10. Veja-se, inicialmente, que as operações comerciais descritas pela consulente encaixam-se na caracterização do art. 11 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, ou seja, importação por encomenda:

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquiere mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

Grifou-se.

10.1. Pela leitura do artigo citado, constata-se que a lei não exclui a pessoa física da possibilidade de ser o encomendante predeterminado, tampouco circunscreve à pessoa jurídica a prerrogativa de realizar encomendas de mercadorias importadas às empresas importadoras. Dessa forma, se a lei tributária não estipula tratamento específico, é consentâneo supor que deva prevalecer a liberdade contratual. Destaque-se que o modelo do negócio mercantil é regulado pelo princípio da liberdade de contratação previsto no código civil:

Art. 421. A liberdade contratual será exercida nos limites da função social do contrato. (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

*Parágrafo único. **Nas relações contratuais privadas, prevalecerão o princípio da intervenção mínima** e a excepcionalidade da revisão contratual. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

Grifou-se

10.2. Portanto, na importação por encomenda 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 pessoa jurídica, **ou a uma pessoa física**, em razão de contrato firmado entre a importadora e o encomendante.

11. Ao estabelecer os requisitos e condições previstos no inciso I do § 1º do art. 11 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, a RFB definiu medidas de controle apenas para o encomendante pessoa jurídica. Contudo, mesmo que as obrigações acessórias previstas não tenham sido estendidas à pessoa física, a dúvida da consulente se justifica, visto que a redação da norma infralegal produziu uma ambigüidade, dando a entender que a importação por

encomenda só poderia ser realizada caso importador e encomendante fossem pessoas jurídicas:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1861, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2018

Estabelece requisitos e condições para a realização de operações de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda.

Art. 1º As importações realizadas por conta e ordem de terceiro e por encomenda ficam sujeitas ao cumprimento de requisitos e condições estabelecidos por esta Instrução Normativa.

CAPÍTULO II

DA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA

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 encomendante predeterminado.*

§ 1º Considera-se encomendante 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 encomendante 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 encomendante predeterminado, podendo este participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior.*

§ 3º *Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020)*

§ 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.*

Grifou-se.

12. Note-se que o trecho acima afirma que se considera como encomendante predeterminado a pessoa jurídica, acarretando dúvida quanto à possibilidade da pessoa física ser o encomendante. Todavia, a leitura completa da IN RFB nº 1861/18 demonstra que a administração tributária considerou necessário e oportuno estabelecer controles para evitar

fraudes e obter garantias em relação ao crédito tributário apenas no caso de pessoas jurídicas. Não quer dizer que avançou em matérias reservadas à lei, como impedir que pessoas físicas exerçam a liberdade de estabelecer contratos privados aceitos pela legislação comercial e não vedados pelas leis tributárias. Isso fica claro na leitura do art. 8º da IN citada:

Art. 8º Para cada operação de importação por encomenda, o importador por encomenda deverá emitir, observada a legislação específica:

...

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:

...

*§ 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:***

(...)

12.1. O trecho deixa claro que o encomendante predeterminado poderá solicitar que a mercadoria importada seja entregue diretamente para outro destinatário, eventualmente uma pessoa física encomendante para a qual tenha vendido o produto. Ora, é ilógico imaginar que a RFB vede a encomenda de mercadoria estrangeira por pessoa física se o contrato for realizado diretamente com o importador, mas permita a operação se essa mesma encomenda for realizada com a intermediação de um encomendante pessoa jurídica. Seria tão somente uma imposição desnecessária de custos ao encomendante.

13. Assim, se uma encomenda é realizada por pessoa física a uma empresa regularmente constituída no país, que importará o produto para revendê-lo ao encomendante no mercado interno, não há tratamento tributário específico a se considerar, pois não houve, por parte do legislador ou da administração tributária, intenção de aplicar controles extraordinários ao processo.

13.1. Em outras palavras, a importação por conta própria de pessoa jurídica mediante encomenda de pessoa física realizada no mercado interno deve reger-se pela legislação tributária ordinária no âmbito aduaneiro, ou seja, de importação comum, e pela comercial na esfera das relações contratuais privadas.

Conclusão

14. Diante do exposto, responde-se aos questionamentos formulados pela consulente assentando-se que:

14.1. Na importação por encomenda 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 pessoa jurídica, **ou a uma pessoa física**, em razão de contrato firmado entre a importadora e o encomendante.

14.2. A importação por conta própria de pessoa jurídica mediante encomenda de pessoa física realizada no mercado interno rege-se pela legislação tributária ordinária no âmbito aduaneiro, ou seja, de importação comum, e pela comercial na esfera das relações contratuais privadas.

Encaminhe-se ao chefe da Disit para prosseguimento.

Assinado digitalmente
LADISLAU BATISTA DE OLIVEIRA FILHO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente
ALDENIR BRAGA CHRISTO
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Divisão de Tributação da 2ª RF

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
CLAUDIA LÚCIA PIMENTEL M. DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit