



**SINDICATO DOS COMISSÁRIOS DE DESPACHOS, AGENTES DE CARGAS E  
LOGÍSTICA DO ESTADO DE SÃO PAULO (SINDICOMIS).**

**ASSOCIAÇÃO NACIONAL DAS EMPRESAS TRANSITÁRIAS, AGENTES DE CARGA  
AÉREA, COMISSÁRIAS DE DESPACHOS E OPERADORES INTERMODAIS (ACTC).**

**COMITEC – COMITÊ TÉCNICO DE COMÉRCIO EXTERIOR E FISCAL**

**GRUPO TÉCNICO JURÍDICO DE  
COMÉRCIO EXTERIOR E ASSUNTOS ADUANEIROS**

**PARECER JURÍDICO  
INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS EM SEGUNDO NÍVEL**

**Relator: Dr. Rodrigo Lázaro**

Sócio da FCR Law, Juiz do TIT-SP (2020-23), Conselheiro Julgador do CMT-SP (2022-24), VP Adjunto de Tributos da ADEFAC. Advogado, contador e Professor.

**Revisora: Dra. Maysa Pittondo Deline**

Mestre e Doutora em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - FDUSP. Professora no Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP e em cursos de pós graduação em Direito Tributário (IBMEC, IDP, IBDT, PUC Minas Virtual, CEDIN). Ex-Conselheira titular (contribuintes) do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Diretora da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT. Advogada no escritório CPMG - Correia, Pittondo, Miranda e Garcia Advocacia.

São Paulo, junho de 2023



## 1. Nota Inicial

Este parecer se soma à série de pareceres aprovados pelo Grupo Técnico Jurídico de Comércio Exterior e Assuntos Aduaneiros, destinados à fiel observância da prerrogativa prevista na letra “d” do artigo 513 do Decreto-Lei (Federal) nº 5.452, de 1º de maio de 1943 , prestando **espontânea e graciosa colaboração com o Estado**, visando oferecer subsídios para superar obstáculos localizados que dificultam o pleno desempenho de empresas pertencentes às categorias econômicas representadas pelo SINDICOMIS e associadas à ACTC.

Parecer Jurídico aprovado em junho de 2023 pela unanimidade dos membros<sup>1</sup> do **GRUPO TÉCNICO JURÍDICO DE COMÉRCIO EXTERIOR E ASSUNTOS ADUANEIROS** do **COMITEC** – Comitê Técnico de Comércio Exterior e Fiscal do **SINDICOMIS** – Sindicato dos Comissários de Despachos, Agentes de Carga e Logística do Estado de São Paulo e da **ACTC** – Associação Nacional das Empresas Transitárias, Agentes de Carga Aérea, Comissárias de Despachos e Operadores Intermodais.

---

<sup>1</sup> Membros do Grupo Técnico Jurídico que aprovaram este Parecer: Doutores Adelmo Emerenciano, Alexandre B. Leitão Fischer Dias, Bruna Antonini, Cláudio A. Eidelchtein, Diego Luiz Silva Joaquim, Fernando José Diniz, Giovanni Galvão, Leonardo Branco, Luckas Lopes Piva, Luis Antonio Flora, Maria Helena Santos Silva Ferreira, Mateus Soares De Oliveira, Maysa Pittondo Deligne, Oswaldo de Castro Neto, Rafael Silva Ferreira e Rodrigo A. Lazaro Pinto.

## 2. Introdução

A internacionalização da economia brasileira sinalizou a importância da exigência de instrumentos fiscalizatórios para intensificar o controle aduaneiro e tributário nas cada vez mais complexas operações do comércio exterior. É nesse contexto que a fiscalização aduaneira conquistou a possibilidade de incrementar o controle do perfil operacional, econômico e financeiro dos operadores no comércio exterior pelo Sistema Ambiente de Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros (RADAR Siscomex).

Assim, por meio do controle em tempo real dos operadores no comércio exterior, e visando a identificação dos agentes intervenientes tangentes às normas aduaneiras e tributárias, a Receita Federal do Brasil passa a promover amplo e aprofundado combate a ilícitos aduaneiros, camuflados, em alguns casos, sob a forma de “planejamento tributário”.

Com a inserção, pela Lei nº 10.637/2002, do inciso V, ao art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, a infração de interposição fraudulenta de terceiros nas operações no comércio exterior foi incluída como infração que presumidamente causa dano ao erário e, assim, considerada passível de decretação de perdimento das mercadorias.<sup>2</sup>

Pela simples leitura desse dispositivo é possível identificar os elementos que delimitam a tipificação da interposição fraudulenta, no caso de uma importação:

- O Importador, premeditadamente,
- Visando alguma vantagem indevida,
- Utilizando fraude ou simulação,
- omite a sua condição de intermediário na operação de importação,
- para acobertar a participação do real beneficiário e responsável pela operação de importação e assim,
- impedir ou dificultar que os órgãos de controle e fiscalização do comércio exterior tomem conhecimento dos reais intervenientes.

Assim, para ocorrência da infração, o real importador, tangente à norma aduaneira, depende de uma terceira pessoa (“presta-nome”, “testa de ferro” e “laranja”) para realizar a operação infracional (simulada ou fraudulenta) em nome próprio, quando, na verdade, se trata de negócio jurídico de terceiro.

---

<sup>2</sup> 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.

No caso da interposição fraudulenta comprovada, a Receita Federal do Brasil – RFB deverá demonstrar que mediante conluio entre duas ou mais pessoas e objetivando auferimento de alguma vantagem, o importador da mercadoria omite deliberadamente nos documentos do despacho aduaneiro e, com isto, oculta o nome do real adquirente ou do real interessado, buscando evitar que a fiscalização aduaneira tome conhecimento da operação real em sua inteireza.<sup>3</sup>

A Instrução Normativa RFB nº 2.101, de 9 de setembro de 2022, alterou a Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, para indicar a possibilidade de o encomendante (pessoa física ou jurídica) antecipar valores para a concretização da operação de importação por encomenda e manteve a exigência de se comprovar a “fraude ou simulação” na ocorrência de interposição fraudulenta:

**“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 de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

**§ 1º** Considera-se encomendante predeterminado a pessoa, física ou jurídica, que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria de procedência estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado.

(...)

**§ 3º** Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação relativa à revenda da mercadoria nacionalizada, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda da mercadoria de procedência estrangeira pelo importador por encomenda.

(...)

**§ 7º** A pessoa física que atuar como encomendante predeterminado poderá realizar operações de comércio exterior somente para os fins previstos no § 3º do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.984, de 2020.

**§ 8º** Na hipótese de ocultação do encomendante predeterminado, **mediante fraude ou simulação**, em operação caracterizada como uma

---

<sup>3</sup> É importante consignar que há duas formas de constatação da interposição fraudulenta, sendo possível a sua decretação, pela autoridade aduaneira, pela forma **presumida** e pela forma **comprovada**. Na interposição **comprovada**, a autoridade aduaneira demonstra, por meio de provas coligidas no curso do processo fiscalizatório, que o importador, mediante fraude ou simulação, promoveu a ocultação do real interessado na operação, nos termos do art. 23, V, do Decreto-Lei no 1.455/1976. Já no caso da interposição **presumida**, a empresa supostamente interposta deixa de cumprir sua obrigação de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas transações internacionais, nos termos do art. 23, V, § 2o, do Decreto-Lei no 1.455/1976.

importação por encomenda, nos termos do caput, aplica-se a **pena de perdimento** prevista no inciso XXII do art. 689 do Regulamento Aduaneiro, **independentemente da existência de contrato formal previamente firmado ou do cumprimento dos requisitos previstos nos Capítulos III e IV.**" (g.n.)

Desde a introdução da figura da interposição fraudulenta no comércio exterior, é importante notar que as operações aduaneiras estão mais complexas e contam com fatores que alteram a realidade do comércio exterior na reforma legal de 2002, especialmente pelos múltiplos recursos tecnológicos e relações multilaterais entre as empresas no globo.

É nesse contexto que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) estimou que mais de 70% das operações internacionais de importação e de exportação envolvam partes relacionadas<sup>4</sup>, sendo relevante, na identificação do real importador e na correspondente precificação das mercadorias, a avaliação dos elementos fático-probatórios apresentados na fiscalização e a avaliação específica das características de cada operação sob fiscalização.

Não é inusitado que operações entre partes ligadas por vínculo societário ou grupo econômico realizem operações e antecipem recursos entre si ou mesmo dependam de uma estrutura empresarial, muitas vezes com relação de dependência comercial, entre as empresas ligadas no exterior e no Brasil. Por outro lado, a multiplicidade de fatores que permitam a intermediação entre empresas nacionais e estrangeiras no complexo mundo globalizado não pode ser fator relevante para entender que uma empresa interveniente no comércio exterior possa ser considerada “tangente” à norma aduaneira e pretenda realizar atos que configuram interposição fraudulenta comprovada.

Com base nesta complexidade de operações realizadas nos últimos anos, a Receita Federal do Brasil deparou com situações em que a importação por encomenda não indicava o destinatário da mercadoria importada na Declaração de Importação - DI, sustentando que existiria, assim, ocultação de um terceiro que seria o “encomendante do encomendante” das mercadorias objeto de despacho aduaneiro.

É neste contexto que foi editada a Solução de Consulta Cosit 159/2021 para esclarecer que a existência de um adquirente doméstico (“encomendante do encomendante”) com a intenção de adquirir a mercadoria objeto de importação, não poderá ser considerada como interposição fraudulenta sem a demonstração da intenção livre e consciente de frustrar a fiscalização aduaneira em relação ao destinatário doméstico da mercadoria. Assim, a operação alvo de controle aduaneiro é a operação de importação (envolvendo ambientes externo e interno) sendo a operação

---

<sup>4</sup> SEHN. Solon. Valoração aduaneira na importação. Gen. Disponível em: assim, <https://www.ibet.com.br/valoracao-aduaneira-na-importacao-por-solon-sehn/>. Acesso: 16.jun.2021.

doméstica um ato consequente da importação, sendo sua relevância para o controle aduaneiro apenas existente em casos de fraude ou simulação.

Por outro lado, a Solução de Consulta Cosit 159/2021 indica importante reforço para demonstrar que, **nessas situações que não são efetivamente tangentes às normas de controle aduaneiro, o “encomendante do encomendante” não precisa constar na DI como destinatário da mercadoria importada.**

A citada Solução de Consulta pode ser considerada um importante “divisor de águas” em relação à discussão sobre interposição fraudulenta em segundo nível, motivo pelo qual já é objeto de análise perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, mas sua observância ainda se limita ao órgão colegiado em referência.

*O presente parecer busca analisar e, de forma fundamentada, concluir que as orientações indicadas na Solução de Consulta Cosit 159/2021 devem ser veiculadas por meio de atos administrativos de observância da fiscalização tributária e Delegacias de Julgamento (Instrução Normativa), a fim de reduzir o contencioso aduaneiro acerca da citada matéria.*

Em relação à relevância sobre a questão, é importante consignar que o início de procedimentos especiais fiscalizatórios deve ser afastado para casos com identidade fática ao indicado pela Solução de Consulta Cosit 155/2021. É importante notar que o procedimento previsto na IN RFB 1.986/20 possibilita a **retenção de mercadorias**, pela Receita Federal do Brasil, pelo período de 120 (cento e vinte) dias, no máximo, a teor dos arts. 6º e seguintes, **podendo ser desembaraçadas somente na hipótese de o importador prestar caução no valor aduaneiro das mercadorias**, como determina o art. 12 da mesma instrução normativa.

Outro ponto relevante da questão é a **parametrização automática das mercadorias ao canal cinza**, conforme art. 23 da Instrução Normativa RFB 680/2006, impossibilitando a liberação automática de mercadorias enquanto pender a verificação aduaneira em razão de dúvida sobre fraude na importação<sup>5</sup>.

Ainda mais severa é a aplicação da **pena de perdimento das mercadorias**. No caso da **interposição comprovada**, além da pena máxima na esfera aduaneira, há aplicação de pena de multa do art. 33, da Lei 11.488/2007, ao importador ostensivo. No caso da **interposição presumida**, é importante lembrar que será instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa interposta e potencial cancelamento de seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ, nos termos do art. 81, da Lei nº 9.430/1996. Em relação ao procedimento de inaptidão da inscrição da empresa

---

<sup>5</sup> Cf. MORAIS, João Marcelo. PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Duplo grau de jurisdição administrativa para a pena de perdimento in “Processo Administrativo, Judicial e Execução Fiscal do Século XXI – Volume II” (Paulo Cesar Conrado, Daniel de Paiva Gomes, Coord.), São Paulo:Ed. Max Limonad. 2021.

supostamente interposta, caso seja constatada sua inexistência de fato, estará essa pessoa jurídica aniquilada do mundo jurídico e social.

Assim, **não se pretende aqui, obviamente, defender ilicitudes** e afastar a correta aplicação da norma aduaneira face à constatação de interposição fraudulenta de terceiros, mas apenas endereçar a aplicação normativa existente já há duas décadas, apenas para casos efetiva ou potencialmente danosos/ilícitos, levando sempre em conta a existência atual de um cenário multilateral e conectado por meio de empresas com atividade empresarial mais complexas e interdependentes.

A constatação de abusos na aplicação da interposição de terceiros poderá causar danos não apenas aos importadores, mas ao erário, como restou constatado na ação de perdas e danos por lucros cessantes proposta contra a União em relação ao perdimento de bens de varejo que adquiriu peças de roupas por quilo, sendo sustentada a suposta aquisição lícita em contraposição ao entendimento do fisco (Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Apelação Cível nº 5005352-59.2011.404.7002/PR, relator Joel Ilan Paciornik, sessão 31/07/2014)<sup>6</sup>.

Este Parecer está dividido em três capítulos: após avançarmos pela introdução, avaliaremos os elementos fundamentais da interposição em segundo nível (Capítulo II), a análise da orientação prevista pela Solução de Consulta Cosit 145/2021 (Capítulo III) apresentando conclusão com proposição de normativa infralegal para redução de contenciosos aduaneiros relacionados à questão aqui tratada.<sup>7</sup>

### 3. Interposição em segundo nível

Como já mencionado, a fiscalização aduaneira poderá constatar casos de interposição ilícita comprovada em operações próprias, por conta e ordem ou por encomenda dissimuladas ou fraudulentas.

Não é demais repetir que **a demonstração do dolo e simulação são elementos nucleares da interposição fraudulenta comprovada** e supedâneos lógicos para se impor a pena máxima de perdimento aos bens e respectiva cominação em multas relacionadas ao respectivo regramento aduaneiro. É o espírito da norma que deve conduzir a análise das operações no comércio exterior atual. Assim, as operações multilaterais contemporâneas em que há um fornecimento de mercadorias importadas no território

---

<sup>6</sup> MARTINS, Jomar. Perdimento indevido decretado pelo Fisco gera indenização por lucro cessante. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-set-07/perdimento-indevido-decretado-fisco-gera-lucro-cessante>. Acesso: 20.jun.2021.

<sup>7</sup> PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. “Interposição Fraudulenta de Terceiros: contornos de sua aplicação no contexto do comércio exterior atual” In “Temas Relevantes de Direito Aduaneiro e Comércio Exterior”. OAB-SP. Disponível em: <https://www.oabsp.org.br/comissoes2010/gestoes2/2019-2021/direito-aduaneiro/cartilhas/E-book%20-%20Comissao%20de%20Direito%20Aduaneiro.pdf>. Acesso: 06.jun.2022.

nacional para um terceiro, **não pode ser automaticamente confundida com a ocultação de terceiros** no comércio exterior.

Como se observa, para a interposição ilícita no comércio exterior, não é necessário apenas demonstrar que as transações comerciais dependem de um terceiro “oculto”; é preciso igualmente demonstrar claramente que elas não sejam autênticas e haja uma prévia intenção livre e consciente de se frustrar o controle aduaneiro; e mais: a interposição ilícita deve ser pautada em uma evidência clara de ilegitimidade do agente oculto. Não cabem meras presunções, ainda que acompanhadas de veementes indícios. Indícios permitem apenas meras suposições. Não constituem prova.

Por outro lado, é relevante diferenciar quando um adquirente de produto importado busca frustrar de forma maliciosa o controle aduaneiro e o diferencial de um simples interessado em produto pré-determinado, independentemente de ser importado ou não.

É o exemplo corrente de adquirentes de produtos no comércio eletrônico por meio de marketplaces, como citado por Carlos Augusto Daniel Neto<sup>8</sup>. No caso de uma criança que faz aniversário e será presenteada com um brinquedo por seu pai, este último acessa o website de uma loja online e adquire o brinquedo. No caso, o controle aduaneiro verificará que há uma importação por encomenda promovida por um importador (“C”) e um encomendante (“D”), não sendo mencionada, na DI, a existência do pai e filho:

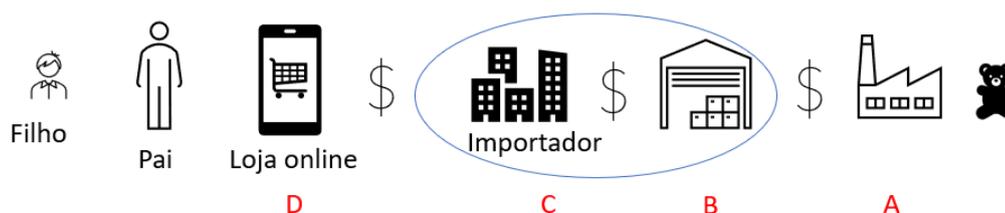


Figura 1: Fornecimento doméstico de mercadoria importada.

Neste exemplo apenas didático, mas habitual no comércio eletrônico, a “ocultação” do pai é legalmente relevante para a legislação aduaneira? É evidente que não há ocultação ilícita no comércio exterior nessa hipótese, considerando, especialmente, que o adquirente final (Pai) não buscou uma intervenção no comércio exterior para se ocultar, mas a aquisição, no mercado doméstico, de um brinquedo, sem qualquer intervenção direta com as partes “A” a “C” e sem qualquer intenção livre e

<sup>8</sup> DANIEL NETO, Carlos Augusto. “A interposição fraudulenta de terceiros de segundo nível na jurisprudência do CARF” in “Direito Aduaneiro Contemporâneo – Temas de Impacto de Direito Aduaneiro e Comércio Exterior” (CREPALDI, Robson. PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. LOSTADO, Sidnei, Coord.), 2021.

consciente de frustrar a fiscalização aduaneira com uma manobra fraudulenta ou simulatória.

### **3.1 Alvo da operação do encomendante do encomendante é um fornecimento de mercadoria no mercado interno**

Carlos Augusto Daniel Neto<sup>9</sup> faz importante reflexão sobre a diferença entre o encomendante nacional, vinculado a um contrato de fornecimento previamente firmado com o importador, com um contrato de importação por encomenda:

“Em um dos primeiros acórdãos sobre a matéria, de nº 3403-002.941, a situação fática era a seguinte: a empresa *Alfa* encomendava à *Beta* diversos produtos, com base em *contratos de fornecimento* firmados, e sem qualquer adiantamento de recursos. Em seguida, *Beta* realizava a importação de tais produtos por intermédio da *trading Gama*, na modalidade “importação por encomenda”, constando *Beta* como encomendante na DI. Após a chegada da mercadoria no país, a mercadoria era vendida à *Beta*, que em seguida a vendia à *Alfa*, com notas fiscais, sem prejuízo de, algumas vezes, o bem sair do porto (de *Gama*) direto para a *Alfa*.

A acusação fiscal se baseou na ocultação da empresa *Alfa*, que não fora informada na DI. Não obstante, o entendimento prevalecente apontou que as importações foram realizadas pela *trading* com recursos próprios, e revendeu em condições normais de mercado. Além disso, afirmou que o contrato de fornecimento entre *Alfa* e *Beta* fora firmado após certame licitatório que “*não teve por objeto a importação de produtos, mas seu fornecimento no mercado interno, independentemente de marca ou de procedência, se nacional ou estrangeira*”, e que “*inexiste, nos autos, qualquer elemento que vincule a [Alfa] às importações procedidas ou à intenção de obter produtos no exterior*”.

Essa decisão evidenciou a distinção entre o “destinatário final” que se liga à operação por meio de um “contrato de importação por encomenda” e aquele que o faz por meio de “contrato de fornecimento”.

Na importação por encomenda, o importador se mobiliza após a sua contratação, pelo encomendante, para adquirir o bem no exterior – há, neste caso, um contrato prévio estabelecido, escrito ou não. Além de dar início à operação de compra e importação do bem, esse contrato prévio também vincula o importador quanto à *disponibilidade dos bens importados*, pois se compromete a revendê-los ao encomendante por um preço ajustado entre as partes.

Por outro lado, nos *contratos de fornecimento*, modalidade específica de compra e venda mercantil, uma das partes obriga-se a prestações periódicas ou contínuas de coisas contra pagamento de correspondente preço. Trata-

---

<sup>9</sup> Idem NR 14.

se de uma avença que se caracteriza pela continuidade das prestações do fornecedor, regularmente ou conforme demanda, tendo como contraprestação o pagamento do preço correspondente.

Em suma, o fornecedor se compromete em transferir a propriedade da coisa fornecida (em se tratando de fornecimento de bens) para o contratante, percebendo o preço correspondente. A principal responsabilidade do fornecedor, nesse tipo de contrato, é garantir que o bem seja fornecido de acordo com as especificações preestabelecidas, na quantidade solicitada e dentro do prazo e condições contratados, não importando se o bem é adquirido nacional ou internacionalmente, ou mesmo produzido pelo fornecedor”.

Como se observa, não há como confundir, na importação por encomenda, a intenção preestabelecida do importador de adquirir um bem no exterior avençando com o adquirente nacional (encomendante), da situação de um contrato de revenda por um preço ajustado entre as partes para compra e venda no mercado doméstico.

Em relação à demonstração da importância da ocorrência do *consilium fraudis* para caracterizar a interposição fraudulenta, Carlos Augusto Daniel Neto destaca sua distinção entre um mero fornecimento de mercadorias a uma empresa destinatária nacional que não possui ciência da operação alvo de fiscalização:<sup>10</sup>

Em suma, não bastaria apontar que a importação por encomenda foi realizada para atender a um cliente predeterminado, mas também seria necessário demonstrar que esse cliente estava envolvido na operação de importação, seja de forma explícita, dando início à operação por meio de um contrato de importação por encomenda/conta e ordem, seja de forma mais discreta, com suprimento de recursos e participação na negociação com exportadores, fechamento de frete etc., já mencionados acima.

Ainda que se esteja tratando de interposição fraudulenta comprovada, a presença de capacidade econômica/operacional tem sido considerada bastante relevante pelos precedentes analisados, justamente por demonstrar a viabilidade prática da operação sem a participação do cliente final, ao passo que a sua ausência é forte indício de que a importação só se daria com a sua atuação, corroborando um quadro de simulação ou fraude. Por outro lado, nos casos em que a fiscalização demonstra que o encomendante não possui capacidade operacional/financeira, isso tem sido tratado como indicativo de um segundo nível de interposição para ocultar o cliente final como real agente da importação, e o CARF tem reconhecido

---

<sup>10</sup> DANIEL NETO. Carlos Augusto. “A interposição fraudulenta de terceiros de segundo nível na jurisprudência do CARF” in “Direito Aduaneiro Contemporâneo – Temas de Impacto de Direito Aduaneiro e Comércio Exterior” (CREPALDI, Robson. PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. LOSTADO, Sidnei, Coord.), 2021.

simulação em tais contextos, estendendo a ele a pena de multa, na condição de real adquirente/encomendante.

Nos casos em que se comprovou a capacidade econômica do encomendante, mesmo a hipótese de antecipação do pagamento juntamente ao pedido de compra pelo cliente final, ambos anteriores à importação, não foram determinantes para a qualificação de toda a cadeia como relacionada à operação. Nesses casos, considerou-se que a antecipação de recursos se deu em função de um contrato no mercado interno, e não para necessariamente suprir o importador com valores suficientes à operação, por meio de interposta pessoa.”

É importante demonstrar que o CARF possui alinhamento jurisprudencial em relação às ponderações acima. No acórdão 34.03-002.941 (Caso Embratel), o certame possuiu como objeto a entrega de mercadorias em território nacional, não tendo ficado demonstrado que a empresa destinatária tivesse estado imbuída do intuito de intervir no comércio exterior por meio de interposta pessoa:

“(…) Convém destacar, neste ponto, que todos os participantes dessa cadeia foram formalmente identificados, que a trading que promoveu as importações o fez com recursos próprios, identificando o encomendante nas declarações de importação, que, por sua vez, adquiriu as mercadorias importadas com recursos próprios e os revendeu, dentro de condições normais de mercado, à sociedade atuada.

Neste contexto, assim como a decisão recorrida, não visualizo qualquer simulação ou interposição fraudulenta, que ensejem a extensão da incidência da tributação da importação ao adquirente no mercado interno. A propósito, corroborando essa constatação e atestando a efetividade da compra e venda entabulada entre Embratel e a Technicolor, está cabalmente documentado nos autos que o certame licitatório promovido pela atuada não teve por objeto a importação de produtos, mas seu fornecimento no mercado interno, independentemente de marca ou de procedência, se nacional ou estrangeira. Por outro lado, inexistente, nos autos, qualquer elemento que vincule à Embratel às importações procedidas ou à intenção de obter produtos no exterior.

Ademais, dadas a efetividade da compra e venda celebrada entre Technicolor e Embratel e a inexistência de prova de manipulação de base de cálculo, quer na importação ou nas operações subsequentes com a mercadoria já nacionalizada, parece-me que a acusação de quebra na cadeia do IPI não se sustenta, pois houve tributação da primeira saída, ao que consta dos autos, em bases normais. Finalmente, não deve causar estranheza o fato de as mercadorias importadas terem sido enviadas pela trading Cisa diretamente à Embratel, adquirente final da mercadoria.

As notas fiscais de remessa por conta e ordem de Technicolor documentaram regularmente a operação, legalmente prevista”.

Em outro acórdão do CARF, sob o número 3401-003.985 (caso Target Company), a prova da fiscalização não pode se pautar apenas na existência de adiantamento de recursos por parte de empresa localizada em solo brasileiro, impondo a comprovação do dolo por meio de outros elementos de prova no sentido de demonstrar uma vantagem ilícita, mesmo que de forma indireta, como, por exemplo, uma operação com mínima ou nenhuma margem de lucro para revenda ao “encomendante do encomendante”:

“(…) No presente caso, o elemento consistente no adiantamento de recursos é apresentado sob um viés diferente, pois não se está diante de um adiantamento de recursos para o importador, a ser aplicado na operação de importação, mas sim de um adiantamento de recursos em uma operação interna, de revenda de mercadorias de um encomendante predeterminado ao seu cliente no país, o que, a priori, seria admitido, dentro de uma política comercial de exigência de sinal, com vistas a obter uma garantia, ainda que parcial, do pagamento do preço e a mitigar os riscos de inadimplência. Portanto, o adiantamento de recursos tem conotações diversas, se verificado em operações de importação ou no mercado interno. De qualquer maneira, nesse contexto, o adiantamento de recursos poderia ser alegado para, em conjunto com outros elementos, corroborar uma acusação de que a Neo, informada como encomendante predeterminado, não disporia de recursos próprios e estaria apenas se interpondo entre o importador por conta e ordem e o cliente no país, que, assim, deveria constar perante as autoridades aduaneiras como encomendante predeterminado. Porém, a Fiscalização utiliza esse elemento para dar mais uma justificativa para a acusação realizada: a Neo teria sido interposta entre a Target e os reais encomendantes predeterminados, que seriam os clientes da Neo, justamente para possibilitar um adiantamento de recursos para a operação de importação. Sem a interposição da Neo, essa operação seria qualificada como uma importação por conta e ordem. Daí a interposição da Neo entre a Target e os clientes da Neo. Contudo, esse raciocínio não se sustenta. Primeiro, porque essa afirmação deveria ser provada não apenas com a transferência de recursos entre os clientes da Neo para a Neo, mas também com a comprovação da segunda perna dessa operação, de uma suposta transferência de recursos da Neo para a Target, o que não ocorre na ação fiscal. Segundo, porque é contrária às próprias constatações da fiscalização. Apesar da colocação de tal acusação, é a própria Fiscalização que dá subsídios para a sua contestação, ao defender no lançamento que a operação efetivamente ocorrida foi uma importação por encomenda tendo como encomendante predeterminado os clientes da Neo - e não a acusação

de que seria uma importação por conta e ordem. (...) Em operações de interposição fraudulenta, normalmente, o que se encontra é a pessoa interposta como mera repassadora das mercadorias importadas ao real adquirente, sem apurar qualquer margem de lucro ou com margens de lucro baixíssimas. No presente caso, a fiscalização não faz qualquer prova nesse sentido, existindo ainda laudo apresentado pelas recorrentes, segundo o qual tais operações teriam se dado com margem de lucro condizente com o mercado de atuação”.

No Acórdão 3201-004.918 (Caso Multi), destaque para a quebra de uma presunção de ilicitude na operação de importação pelo fato de existirem operações comerciais entre o exportador estrangeiro e o importador, exigindo-se a demonstração clara e inequívoca de uma prévia intenção de frustrar o controle aduaneiro:

“Entendo, assim, que a existência de operações comerciais pela destinatária das importações anteriores ao registro da importação não são, por si só, capazes de caracterizar irregularidade da operação antecedente. É certo que na importação realizada por conta e ordem só é possível informar o importador e o adquirente. Não existe qualquer ferramenta que permita a indicação de um terceiro envolvido nesta operação. Ou seja, se a Fiscalização não pôde desconsiderar a importação por conta e ordem realizada entre a Prime e a Utilidad, ou seja, não comprovou qualquer irregularidade nesta, não pode exigir a informação de uma terceira pessoa quando a legislação aduaneira não o faz”.

Ademais, no acórdão 3302-008.293 (Caso MRA), a existência de contratos comerciais de empresas com comprovada capacidade econômico-financeira impõe que a fiscalização demonstre a existência da fraude para sustentar a acusação de interposição fraudulenta:

“É descabida a aplicação da multa prevista no art. 23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, quando não provada a fraude ou simulação negocial, na realização de operações de importação, tendente à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, não se configurando a necessária interposição fraudulenta quando os intervenientes estão respaldados em contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico-financeira e operacional para realização das operações e não restou demonstrada qualquer irregularidade na sua execução, não servindo de prova meras conjecturas fundadas em relações societárias e direitos de exclusividade”.

Carlos Henrique Tranjan Bechara e Felipe Bernardelli de Azevedo Marinho<sup>11</sup> convalidam esta interpretação jurisprudencial ao reforçar que a interposição fraudulenta comprovada não pode ser caracterizada sem um conjunto fático-probatório robusto, sendo relevante reconhecer que a banalização de sua acusação causa insegurança jurídica ao mercado atual:

“Assim, o afã pelo controle absoluto da origem e do destino das mercadorias por parte das autoridades não pode ser utilizado como justificativa para se impedir a livre atividade empresarial, nem mesmo gerar insegurança jurídica em relação a atividades verdadeiramente legítimas. Os atores desse mercado não podem ficar sujeitos à interpretação de determinada situação por parte das autoridades. As autuações envolvendo o assunto são, muitas vezes, de valores elevadíssimos, pois que relacionadas ao perdimento e ao valor das mercadorias, e ainda podem resultar em desdobramentos criminais. Logo, a segurança jurídica deve ser o mote da discussão. Por esse motivo, o que se propõe no presente artigo é algo muito simples. Em situações em que as empresas existam de fato e quando as atividades são absolutamente legítimas, bastaria que o legislador, ou mesmo as autoridades, incorporassem a figura do “encomendante do encomendante” na legislação que regulamenta o desembaraço aduaneiro de mercadorias, submetendo os que descumprirem essa obrigação à penalidade por não cumprimento de obrigação acessória, como propõe a própria doutrina, nos termos do estudo realizado por Lima (2013, p. 673) sobre a matéria: (...) Uma simples mudança na legislação determinando que o “encomendante do encomendante” seja obrigatoriamente informado nas declarações de importação, juntamente com o encomendante predeterminado, resolveria o tema e traria segurança jurídica aos envolvidos na comercialização desses produtos. Seria bom para todos. Note-se que essa mudança na legislação estaria em linha com os princípios que regem o controle aduaneiro, a transparência fiscal e a segurança jurídica, que norteiam a discussão do tema. Além disso, afastaria a acusação infundada de fraude em operações comprovadamente legítimas e que estão se tornando cada vez mais usuais”.

Como se observa nos parágrafos antecedentes, para se considerar que o “encomendante do encomendante” é figura relevante para o controle aduaneiro, necessário se faz a prova do *consilium fraudis* com a intenção livre e consciente de frustrar o controle aduaneiro; ademais, a ausência de indicação, nos documentos da importação, do “encomendante do encomendante” não implica necessariamente em omissão de informação na DI ou fraude.

---

<sup>11</sup> Cf. BECHARA. Carlos Henrique Tranjan e MARINHO, Felipe Bernardelli De Azevedo. Interposição fraudulenta e insegurança jurídica: a figura do “encomendante do encomendante” – onde está a fraude? in O Atual Direito Aduaneiro (Bicalho, Renato Braga; Mineiro, Pedro Henrique Alves). Editora Dialética. Edição do Kindle.

### 3.2 Ausência de campo específico na DI para indicação do “encomendante do encomendante”

No contexto da ausência de campo específico de indicação do “encomendante do encomendante”, importante lição de Carlos Henrique Tranjan Bechara e Felipe Bernardelli de Azevedo Marinho<sup>12</sup>, destacando que sequer há possibilidade de ser informado na atual formatação da DI e a legislação não impõe sua indicação na referida declaração:

“Assim, em alguns casos, as autoridades passam a acusar a trading de ter, dolosamente, informado o destinatário final da mercadoria como sendo o encomendante predeterminado, quando o correto, na visão dessas autoridades, seria informar o “encomendante do encomendante” como destinatário final. Logo, por esse ângulo das autoridades, haveria suposta ocultação do “encomendante do encomendante”, e, conseqüentemente, a ocorrência de interposição fraudulenta na operação. Ocorre que não há na legislação qualquer orientação às empresas de qual deve ser a informação segura a ser prestada. Ora, o fato é que a trading não possui relação comercial com o “encomendante do encomendante”. Logo, como poderia informar a sua existência para as autoridades, se não há uma orientação clara nesse sentido? Do mesmo modo, como poderia o encomendante da mercadoria importada não ser o destinatário da mercadoria, se este é o responsável de fato, de direito e financeiro pela importação, além de responsável por receber o produto, estocá-lo e revendê-lo para o “encomendante do encomendante”? A dura realidade atual é que, se a trading informar o encomendante da mercadoria importada como real destinatário da mercadoria, corre o risco de ser acusada pelas autoridades de ocultar o “encomendante do encomendante”. Por outro lado, caso a trading informe o “encomendante do encomendante” como o destinatário final da mercadoria, poderá ser acusada pelas mesmas autoridades de ocultar a participação do encomendante da mercadoria importada. E **indicar**

---

<sup>12</sup> “Logo, um dos requisitos principais que era verificado pelas autoridades era justamente se os recursos não tinham origem no adquirente predeterminado da mercadoria. Em caso positivo, a importação por encomenda era descaracterizada. No entanto, não fazia qualquer sentido penalizar a trading que recebia a antecipação do valor do preço da mercadoria e utilizava esse recurso tão somente para adquirir as mercadorias que seriam importadas para um adquirente predeterminado. Ora, o que mudaria na transação? O pagamento antes ou depois da entrega da mercadoria? Do ponto de vista econômico e do próprio controle aduaneiro, a resposta é bastante simples: nada. É por essas e por outras que a legislação vez por outra precisa acomodar situações específicas, realizadas de boa-fé e com propósito negocial legítimo pelas empresas. E esse exemplo ocorreu justamente nessa questão dos recursos oriundos das empresas encomendantes. Após muita discussão sobre a possibilidade de antecipação do pagamento do preço para a compra das mercadorias a serem importadas, foi editado o artigo 3º, parágrafo 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018, que passou a permitir a utilização de pagamento antecipado pelas tradings, para fins de realização das importações: (...) Cf. BECHARA. Carlos Henrique Tranjan. MARINHO, Felipe Bernardelli De Azevedo Marinho. Interposição fraudulenta e insegurança jurídica: a figura do “encomendante do encomendante” – onde está a fraude? in O Atual Direito Aduaneiro (Bicalho, Renato Braga; Mineiro, Pedro Henrique Alves). Editora Dialética. Edição do Kindle.

**os dois não é possível por falta de campo de preenchimento nos documentos próprios de importação.** Ora, mais uma vez estamos diante de uma situação fática da vida, que revela avanço no campo da comercialização internacional de produtos, mas esse avanço não foi acompanhado pela legislação aduaneira, o que mais uma vez gera insegurança jurídica. Por óbvio, inúmeros são os precedentes do CARF que indicam expressamente a validade da existência da estrutura comercial com a presença do “encomendante do encomendante”, como no caso do Acórdão nº 3401-003.966 por exemplo, e que a falta de regulamentação específica dessa atividade não pode resultar na aplicação de penalidades contra os importadores, pois **não há qualquer fraude a ser combatida:** (...) Apesar da clareza desse posicionamento, no sentido de que o “encomendante do encomendante” não deve ser indicado às autoridades no momento do desembaraço aduaneiro, a ausência de regulamentação específica da matéria deixa em aberto os requisitos que precisariam ser cumpridos pelas empresas para que suas operações legítimas não sejam consideradas fraudulentas pelas autoridades”.

O já mencionado precedente do CARF evidencia que a intenção das partes é a disponibilidade do bem importado no território nacional e **não há vínculo entre as partes para se caracterizar o ilícito pela intenção de frustrar a fiscalização aduaneira.** A orientação jurisprudencial é reforçada pelos precedentes abaixo citados por Carlos Augusto Daniel Neto<sup>13</sup> no sentido de reforçar alguns pontos importantes acerca da possibilidade de o encomendante do encomendante **não caracterizar** uma interposição fraudulenta pela simples ausência de sua indicação nas declarações aduaneiras.

#### **4. Solução de Consulta Cosit 158/2021**

Importante consignar relevante reconhecimento, pela própria Receita Federal do Brasil, da possibilidade de existir a possibilidade jurídica de fornecimento de uma mercadoria importada para um terceiro em uma importação com intervenção lícita de terceiro (“encomendante do encomendante”) nos termos da Solução de Consulta Cosit 158/2021.

Trata-se de documento que confirma a legalidade desta operação por meio da demonstração de que as relações estabelecidas entre todas as partes foram legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados:

**“IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. DISPENSABILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DO ENCOMENDANTE DO ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. INFRAÇÕES POR FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRAZO DE ESTOQUE.**

---

<sup>13</sup> Ob. cit. P. 160.

A importação por encomenda envolve, usualmente, apenas dois agentes econômicos, ou seja, o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, que são, respectivamente, o contribuinte e o responsável solidário pelos tributos incidentes. **A presença de um terceiro envolvido - o encomendante do encomendante predeterminado - não é vedada pela legislação, não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias. A ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 2007, desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.** A simples vinculação societária entre empresas nacionais envolvidas em operação legítima de importação por encomenda não se confunde com a figura da infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

A legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante predeterminado. O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, descaracterizar modalidade de importação indireta por encomenda, de que trata o art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006.” (g.n.)

Em relação ao tema objeto do presente parecer, ressalta consignar os dois pontos fundamentais abordados pela Solução de Consulta Cosit 145/2021: (i) **desnecessidade de indicação**, nos documentos da importação, do "encomendante do encomendante" e (ii) o **reconhecimento do modelo de negócio praticado em um contexto de mercado interno**, assim como a aplicação de sua orientação perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

#### 4.1 Desnecessidade de indicação do "encomendante do encomendante"

Maysa Pittondo Deligne<sup>14</sup> analisa importante precedente (acórdão 3401-010.570) prolatado após a publicação da Solução de Consulta Cosit 145/2021, realinhando a orientação até então aplicada pelo CARF acerca da interposição de “encomendante do encomendante”, especialmente ao se reconhecer que esse novo parâmetro interpretativo das regras aduaneiras impacta na análise de novos recursos submetidos à análise do colegiado:

“À luz deste novo contexto jurídico foi proferido o acórdão 3401-010.570 que, por maioria de votos, concluiu que "a situação endereçada na solução de consulta é exatamente idêntica à dos autos" e que, portanto, a venda realizada da atacadista (A) para as varejistas (V) deveria ser tratada, na forma da Solução de Consulta, uma **venda realizada dentro do ambiente doméstico e, portanto, fora do controle aduaneiro**. Por igualmente reconhecer que esse novo parâmetro interpretativo das regras aduaneiras impactou diretamente a operação aqui descrita, considerei oportuno proceder com uma reanálise do caso sob estudo.

Isso porque, na referida Solução de Consulta foi expressamente consignada a desnecessidade de indicação, nos documentos da importação, do "encomendante do encomendante". A RFB admitiu que o encomendante predeterminado localizado no mercado interno **não deve ser identificado** nos documentos relativos à importação e que essa ausência não implica omissão de informação na DI ou fraude.

Ora, como dito, o ilícito identificado pela fiscalização aduaneira nos casos analisados seria de ocultação, mediante fraude ou simulação, de sujeito que supostamente deveria figurar na DI, sob pena de aplicação da pena de perdimento das mercadorias. Ou seja, a premissa jurídica da qual partiu a autuação foi exatamente a necessidade de indicar na DI o comprador pré-determinado no mercado interno, na condição de "encomendante do encomendante da operação de importação", exigência essa que foi expressamente rejeitada pela referida solução de consulta COSIT.

De forma simplificada, sobredita solução de consulta afastou a relevância probatória de elementos que anteriormente compunham o conjunto indiciário levantado pela fiscalização para sustentar a suposta fraude, reconhecendo a validade da importação por encomenda com comprador pré-determinado no mercado nacional: (1) independentemente da empresa importadora (I) e as empresas varejistas (V) integrarem um mesmo grupo econômico, (2) considerando a existência de uma relação comercial da importadora (I) com a formal encomendante (A), (3) sendo irrelevante o

---

<sup>14</sup> DELIGNE. Maysa Pittondo. Interposição fraudulenta e o encomendante do encomendante. Migalhas. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/371763/interposicao-fraudulenta-e-o-encomendante-do-encomendante>. Acesso: 29.ago.2022.

fato de uma das varejistas (V) encontrar-se com sua habilitação para operar no comércio exterior "suspensa", e (4) uma vez existente uma relação comercial de fato entre a atacadista (A) e as varejistas (V).”

A mesma autora indica importante inovação da normatização infralegal em referência, ao tornar irrelevante a busca probatória em relação à encomenda com comprador pré-determinado no mercado nacional, especialmente no caso da empresa importadora e as empresas varejistas integrarem um mesmo grupo econômico ou mesmo com a existência de relação comercial da importadora com a encomendante indicada na DI, mesmo no caso do “encomendante do encomendante” se encontrar com sua habilitação para operar no comércio exterior "suspensa".

#### **4.2 O reconhecimento do modelo de negócio praticado em contexto de mercado interno**

Maysa Pittondo Deligne <sup>15</sup> produz importante análise sobre o acórdão 3401-010.570 da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, ao indicar que as circunstâncias fáticas analisadas no caso citado indicam que a Receita Federal do Brasil **reconhece o modelo de negócio praticado em um contexto de mercado interno**.

Assim, mesmo que o encomendante e o “encomendante do encomendante” pertençam a um mesmo grupo econômico e tenham uma relação de aparente exclusividade, mas “estão respaldados em contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico-financeira e operacional para realização das operações” <sup>16</sup>, **é ônus da fiscalização demonstrar a irregularidade** na intervenção no comércio exterior

---

<sup>15</sup> “Os novos parâmetros jurídicos firmados pela manifestação da própria RFB, a discussão jurídico-aduaneira relacionada à figura do “encomendante do encomendante” ganha um novo cenário a ser observado pelo CARF em seus futuros julgamentos, na medida em que a SC 158/21 evidencia a plena validade da operação tal como praticada e analisada nos acórdãos CARF 3401-006.746, 3402-007.150 e 3401-010.570. Aliás, esse foi o alerta feito na declaração de voto do Conselheiro Leonardo Branco no referido acórdão CARF 3401-010.570, que afirma de forma objetiva que a própria RFB passou a reconhecer o “modelo de negócio praticado em um contexto de mercado interno”, afastando a aplicação do tipo infracional da interposição fraudulenta.” Cf. DELIGNE. Maysa Pittondo. Interposição fraudulenta e o encomendante do encomendante. Migalhas. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/371763/interposicao-fraudulenta-e-o-encomendante-do-encomendante>. Acesso: 29.ago.2022.

<sup>16</sup> Voto da Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, compondo o acórdão 3401-010.570: “Ora, como se verifica, a situação endereçada na Solução de Consulta é exatamente idêntica a dos autos, visto que o lançamento analisado pautou-se nas constatações da fiscalização de que, apesar de todas as empresas envolvidas terem comprovado a origem de seus recursos e possuírem atividade operacionais reais e em estabelecidos próprios e que as mercadorias terem efetivamente sido transportadas e estocadas por cada uma das envolvidas, a fiscalização pautouse nos seguintes indícios para concluir a existência de ocultação e fraude: empresas relacionadas a um mesmo grupo empresarial, existência de alguns acionistas comuns e de revenda de parcela significativa das mercadorias importadas a um mesmo destinatário (encomendante do encomendante). (...) Diante da análise legal e probatória acima exposta, resta claro que o auto de infração não subsiste por ausência de subsunção do fato concreto à norma, visto que não se resta configurada ocultação do real sujeito passivo, tampouco restam preenchidos os requisitos legais exigíveis sobre a fundamentação – ainda que sob elementos indiciários – de que houve dano ao controle aduaneiro por meio de fraude.”

que conduzam a uma conclusão de fraude ou simulação em prejuízo do controle aduaneiro.

Ainda em relação ao acórdão 3401-010.570 da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, importante consignar trecho do voto do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco ao indicar que a interpretação indicada na Solução de Consulta Cosit 158/2021 impõe uma preclusão lógica em relação a manifestações destoantes da conclusão da citada norma, impondo uma vedação ao comportamento contraditório em prejuízo aos contribuintes e administração aduaneira<sup>17</sup>:

“Exsurge, ainda, a publicação da Solução de Consulta Cosit nº 158/2021, que reconhece a regularidade da importação. De fato, se já era o posicionamento consolidado desta turma o entendimento segundo o qual a presença do encomendante do encomendante não é vedada pela legislação, nem descaracteriza a operação de importação por encomenda, não sendo sequer necessária a sua informação na DI, o entendimento da Receita Federal do Brasil, na condição de fato superveniente, é importante às demais turmas julgadoras deste Conselho, uma vez que caracteriza preclusão lógica por parte da Administração, que passa a estar unguida pelo óleo da vedação do *venire contra factum proprium*, não restando mais controversa a matéria e, admais, não se vislumbrando a partir deste momento o interesse de agir do ponto de vista processual. Na verdade, passa-se ao reconhecimento do modelo de negócio praticado em um contexto de mercado interno, chegando-se à minúcia de especificar que **mesmo a vinculação societária entre as empresas nacionais não se confunde com o tipo infracional da interposição fraudulenta.**” (g.n.)

Uma forma de atender a uma desejável previsibilidade na aplicação da orientação plasmada na Solução de Consulta Cosit 145/2021 em relação aos órgãos da administração federal, especialmente a fiscalização aduaneira e respectivas Delegacias de Julgamento, a veiculação de instrução normativa poderá reduzir o contencioso aduaneiro acerca da citada matéria.

---

<sup>17</sup> Maysa Pittondo Deligne faz importante referência à possibilidade de uniformização da jurisprudência sobre a questão a partir da publicação da Solução de Consulta Cosit 158/2021: “Com isso, diante desses novos parâmetros jurídicos firmados pela manifestação da própria RFB, a discussão jurídico-aduaneira relacionada à figura do “encomendante do encomendante” ganha um novo cenário a ser observado pelo CARF em seus futuros julgamentos, na medida em que a SC 158/21 evidencia a plena validade da operação tal como praticada e analisada nos acórdãos CARF 3401-006.746, 3402-007.150 e 3401-010.570. Aliás, esse foi o alerta feito na declaração de voto do Conselheiro Leonardo Branco no referido acórdão CARF 3401-010.570, que afirma de forma objetiva que a própria RFB passou a reconhecer o “modelo de negócio praticado em um contexto de mercado interno”, afastando a aplicação do tipo infracional da interposição fraudulenta.” Cf. DELIGNE. Maysa Pittondo. Interposição fraudulenta e o encomendante do encomendante. Migalhas. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/371763/interposicao-fraudulenta-e-o-encomendante-do-encomendante>. Acesso: 29.ago.2022.

É desejável a normatização da *ratio* proposta na solução de consulta para direcionar uma pacificação sobre a observância da administração pública federal acerca de sua direção, como veremos a seguir.

## 5. Conclusão: Proposição normativa infralegal

O art. 87, parágrafo único, II, da Constituição Federal c/c Portaria MF nº 030, de 25 de fevereiro de 2005, indicam a possibilidade de edição de atos infralegais no sentido de orientar a aplicação da norma federal em favor de uma desejável uniformidade e previsibilidade de todos os intervenientes no comércio exterior e contribuintes.

Esclarece-se que as instruções normativas são normas infralegais que contém um comando geral “do Executivo ao Executivo” visando à **correta aplicação da lei**<sup>18</sup>. Destarte, as instruções normativas objetivam **explicitar** (sem inovar) **a norma legal preexistente**, impondo encargos específicos aos administrados, observando sempre os ditames legais.

Por outro lado, os atos declaratórios interpretativos, como seu nome já indica, visam apenas **dirimir dúvidas** sobre a aplicação das leis e instruções normativas, nos termos do inciso III do art. 229 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, pelo Coordenador-Geral da Cosit. Os atos declaratórios normativos não possuem natureza de ato constitutivo, ante seu caráter meramente interpretativo<sup>19</sup>.

A Instrução Normativa RFB nº. 2.058/2021 impõe a observância das soluções de consulta proferidas pela Cosit no âmbito da Receita Federal do Brasil - RFB:

Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:  
I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e  
II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização. (g.n.)

No entanto, a observância da Solução de Consulta Cosit 145/2021 torna-se lateralizada ao se considerar a possibilidade de avaliação do caso concreto pela fiscalização e realizar um distorcido “distinguishing”.

---

<sup>18</sup> PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Da impossibilidade de utilização de atos declaratórios interpretativos como fonte de obrigação tributária. Jusnavegandi. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/11143/da-impossibilidade-de-utilizacao-de-atos-declaratorios-interpretativos-como-fonte-de-obrigacao-tributaria>. Acesso: 29.ago.2022.

<sup>19</sup> Repita-se que, o ato interpretativo, tido como meramente declarativo, não se trata de uma inovação de deveres ou direitos, mas um entendimento sobre a lei tributária, sendo seus efeitos aplicados desde a vigência da norma interpretada.

A existência de um comando infralegal geral e abstrato tornará a aplicação da orientação manejada pela Solução de Consulta Cosit 145/2021 prevalente sobre eventual margem interpretativa a respeito de seu alcance e *ratio*.

Assim, admitindo-se que a **instrução normativa** veicula **meios de aplicação da norma** objeto de orientação administrativa, enquanto que o **ato declaratório interpretativo** busca a uniformidade da interpretação desde a vigência da norma interpretada (2002), as orientações veiculadas na Solução de Consulta Cosit 145/2021 poderão instruir a fiscalização aduaneira em curso e viabilizar a incursão de sua *ratio* para atos administrativos anteriores à prolação da citada Solução de Consulta.

A veiculação das duas normações infralegais visa a prevalência da segurança jurídica, que requer dos agentes públicos, inclusive do juiz, endereçar uma harmonização de interpretações aos atos praticados pela fiscalização aduaneira, especialmente ao se verificar a situação de um contribuinte que cumpriu os desideratos da Solução de Consulta Cosit 145/2021, evitando-se a aplicação destoante de interpretações que pode levar a prejuízos acima do aceitável ou do aguardado. **Evita-se, assim, a aplicação de soluções divergentes para situações idênticas.**

Em face do princípio da segurança jurídica e do princípio da proporcionalidade e razoabilidade, sem prejuízo do princípio da indisponibilidade do interesse público, devem-se respeitar as relações jurídicas alinhadas com a Solução de Consulta Cosit 145/2021, isto é, reconhecer como legítimos, perante o ordenamento nacional, as situações, os atos, as relações sob o manto do ato declaratório e da instrução normativa sob conformidade da orientação acima indicada.

A boa fé na relação jurídica Estado X particular é um princípio que rege toda a atividade administrativa. A presunção de legitimidade, de que se revestem os atos administrativos, impõe – ao menos em princípio – a consolidação de atos e fatos realizados por particulares, quando estejam de boa-fé, segundo os padrões do homem comum.

Ressalte-se, outrossim, que as normas complementares ora propostas não representam qualquer mudança de critério jurídico, ou seja: não alteram o conteúdo da norma interpretada (Lei) e direcionam uma interpretação válida em relação à problemática em tela que já foi objeto de importante manifestação fazendária.

No contexto da edição de um Ato Declaratório Interpretativo, impõe-se, aos contribuintes inseridos no âmbito dessa interpretação, a possibilidade de buscarem corrigir, face ao erário, os atos jurídicos desalinhados da novel norma infralegal sob análise, com todos os seus consectários. A edição deste ato declaratório atinge fatos pretéritos, desde que não tenham sido atingidos pela prescrição.

## Bibliografia

**ALMEIDA**, Carlos Otávio Ferreira de. CREPALDI, Robson. PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Compartilhamento de Informações Financeiras para fins Fiscais e seus impactos na Fiscalização Aduaneira in “Direito Aduaneiro Contemporâneo – Temas de Impacto de Direito Aduaneiro e Comércio Exterior” (CREPALDI, Robson. PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. LOSTADO, Sidnei, Coord.), 2021.

**BARBIERI**, Luís Eduardo G. Interposição fraudulenta de pessoas: tipicidade da infração e a necessidade da comprovação do dolo, *in* BRITO, Demes (coord.). Questões controvertidas de Direito Aduaneiro. São Paulo: IOB/SAGE, 2014.

**BARBIERI**, Luís Eduardo G.. A prova na interposição fraudulenta de pessoas no processo tributário, *in* PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves e REIS, Raquel Segalla (coords.). Ensaios de Direito Aduaneiro. São Paulo: Intelecto, 2015.

**BECHARA**. Carlos Henrique Tranjan. MARINHO, Felipe Bernardelli De Azevedo Marinho. Interposição fraudulenta e insegurança jurídica: a figura do “encomendante do encomendante” – onde está a fraude? in O Atual Direito Aduaneiro (Bicalho, Renato Braga; Mineiro, Pedro Henrique Alves). Editora Dialética. Edição do Kindle.

**BREDA**, Felipe Alexandre Ramos. A infração aduaneira conhecida como interposição fraudulenta de terceiros, *in* BRITO, Demes (coord.). Questões controvertidas de Direito Aduaneiro. São Paulo: IOB/SAGE, 2014.

**DANIEL NETO**. Carlos Augusto. “A interposição fraudulenta de terceiros de segundo nível na jurisprudência do CARF” in “Direito Aduaneiro Contemporâneo – Temas de Impacto de Direito Aduaneiro e Comércio Exterior” (CREPALDI, Robson. PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. LOSTADO, Sidnei, Coord.), 2021.

**DELIGNE**. Maysa Pittondo. Interposição fraudulenta e o encomendante do encomendante. Migalhas. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/371763/interposicao-fraudulenta-e-o-encomendante-do-encomendante>. Acesso: 29.ago.2022.

**MARTINS**. Jomar. Perdimento indevido decretado pelo Fisco gera indenização por lucro cessante. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-set-07/perdimento-indevido-decretado-fisco-gera-lucro-cessante>. Acesso: 06.jun.2022.

**MORAIS**. João Marcelo. PINTO. Rodrigo Alexandre Lazaro. Duplo grau de jurisdição administrativa para a pena de perdimento in “Processo Administrativo, Judicial e

Execução Fiscal do Século XXI – Volume II” (Paulo Cesar Conrado, Daniel de Paiva Gomes, Coord.), São Paulo:Ed. Max Limonad. 2021.

**MOREIRA JR**, Gilberto de Castro e MIGLIOLI, Maristela Ferreira. Interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior, *in* BRITO, Demes (coord.). Questões controvertidas de Direito Aduaneiro. São Paulo: IOB/SAGE, 2014.

**NASCIMENTO**, José Fernandes. As forma de comprovação da interposição fraudulenta na importação, *in* PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves e REIS, Raquel Segalla (coords.). Ensaio de Direito Aduaneiro. São Paulo: Intelecto, 2015.

**PINTO**. Rodrigo Alexandre Lazaro. “Interposição Fraudulenta de Terceiros: contornos de sua aplicação no contexto do comércio exterior atual” In “Temas Relevantes de Direito Aduaneiro e Comércio Exterior”. OAB-SP. Disponível em: <https://www.oabsp.org.br/comissoes2010/gestoes2/2019-2021/direito-aduaneiro/cartilhas/E-book%20-%20Comissao%20de%20Direito%20Aduaneiro.pdf>. Acesso: 06.jun.2022.

**SARTORI**, Ângela. Questões atuais de direito aduaneiro e tributário à luz da jurisprudência dos tribunais. São Paulo: IOB/SAGE, 2017.

**SEHN**, Solon. Interposição fraudulenta em operações de importação. *in* SEHN. Solon. Valoração aduaneira na importação. Gen. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/valoracao-aduaneira-na-importacao-por-solon-sehn/>. Acesso: 06.jun.2022.