

PROSA
JURÍDICA
COMEX



COMITEC

Comitê Técnico de Comércio Exterior e Fiscal

GT-J

Grupo Técnico-Jurídico de Comércio
Exterior e Assuntos Aduaneiros

ANO 1 | Nº 2 | Maio 2025

A IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA E OS LIMITES DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA: REFLEXÕES A PARTIR DA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 43/2025

Autor: Dr. Rodrigo Lazaro

Advogado & CPA | TIT e CMT-SP | Ex-CARF

Especialista em Direito Tributário

Justiça - Jürgen Ovens



PARCEIRO
INSTITUCIONAL



O Grupo Técnico-Jurídico de
Comércio Exterior e Assuntos Aduaneiros (GT-J)
foi instituído em 1º de maio de 2021 como parte
integrante do **COMITEC**, órgão do
SINDICOMIS NACIONAL/ACTC,
especializado no debate, análise e proposituras
das questões mais relevantes do comércio externo brasileiro,
com o objetivo de contribuir para o aperfeiçoamento da
legislação e das políticas públicas do setor.

**Presidente do SINDICOMIS NACIONAL,
ACTC E CIMEC: Luiz Ramos**
Coordenadora do GT-J: Bruna Antonini
Coordenador auxiliar do GT-J: Giovanni Galvão

Membros do GT-J:

Adelmo Emerenciano
Adriana Arruda
Alessandra Bedran
Alexandre B. Leitão Fischer Dias
Carolina Teixeira da Silva Araújo
Cláudio A. Eidelchtein
Fernando José Diniz
Joana Guimarães
Luckas Lopes Piva
Luis Antonio Flora
Maria Helena Santos Silva Ferreira
Marina Jéssica Demenciano
Mateus Soares de Oliveira
Oswaldo Castro Neto
Ricardo Eidelchtein
Rodrigo A. Lázaro Pinto

DISCLAIMER

"Prosa Jurídica Comex" não constitui tese jurídica, nem análise aprofundada de regras
incidentes no comércio internacional. Seu objetivo é apenas contribuir para promover reflexões sobre
temas aduaneiros e tributários específicos, buscando alertar, orientar e incentivar
debates mais amplos e técnicos sobre a matéria."

SUMÁRIO

A Solução de Consulta (S.C.) COSIT nº 43, datada de 19 de março de 2025, examina questões importantes ligadas à encomenda na importação, com foco especial na identificação dos participantes e na definição de irregularidades como fraude, simulação, interposição fraudulenta e outras ilicitudes. Este estudo analisa os principais pontos presentes na S.C., realçando suas consequências legais e práticas para os que atuam no comércio exterior.

INTRODUÇÃO

As soluções de Consulta são respostas dadas pela própria Receita Federal a dúvidas sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira apresentadas formalmente pelo contribuinte; tais respostas colaboram no entendimento e na interpretação das complexas normas fiscais e podem ser utilizadas por qualquer pessoa que experimente uma situação semelhante ao tema nela abordado.

A Solução de Consulta COSIT nº 43, de 19 de março de 2025, representa um marco importante na interpretação das regras aplicáveis à encomenda na importação, especialmente em relação ao reconhecimento dos agentes envolvidos e à qualificação — ou não — de fraudes, simulações e interposições ilícitas. Em um cenário marcado por interpretações frequentemente rigorosas da Receita Federal sobre as operações indiretas de importação, a manifestação ora analisada, exarada pela COSIT, oferece importante orientação alinhada com a realidade econômica das relações comerciais atuais.

Comumente, a encomenda na importação envolve o importador por encomenda, que efetua a internalização dos bens em seu nome, e o encomendante predeterminado, que recebe a mercadoria. A legislação tributária — notadamente o Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, e a Lei nº 11.488, de 2007 — estabelece deveres e responsabilidades para ambos, com o objetivo de combater fraudes fiscais e assegurar a integridade do controle aduaneiro. A jurisprudência administrativa e judicial, por sua vez, tem variado entre posições mais restritivas e outras mais abertas quanto à caracterização da interposição ilícita.

Nesse contexto, a Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), órgão integrante da estrutura da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), foi solicitada a se manifestar sobre a possibilidade da existência de um terceiro agente na relação: o chamado “encomendante do encomendante”, uma figura ainda pouco explorada nos precedentes administrativos, mas comum nas práticas empresariais, especialmente em cadeias de fornecimento complexas.

Conforme a Solução de Consulta nº 43/2025, a presença desse terceiro não é proibida nem descaracteriza, por si só, a operação como sendo de encomenda na importação, desde que as transações entre todos os envolvidos sejam legítimas, claras e comprovadas.

Esse entendimento tem grande relevância prática, pois reconhece a autenticidade das relações comerciais entre múltiplos participantes — algo fundamental no atual ambiente globalizado e altamente terceirizado. A COSIT defende que a simples existência de um terceiro financiador ou interessado na operação não configura, automaticamente, ocultação do real comprador ou interposição ilícita nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, nem tampouco acobertamento de beneficiários de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Um ponto essencial a salientar é a análise sobre o adiantamento de verbas por clientes em transações sob

encomenda. A Receita Federal já havia abordado essa questão na Solução de Consulta COSIT nº 158/2021, mas agora consolida seu parecer. Conforme a nova declaração, o adiantamento de montantes como sinal não afeta a essência da operação, desde que se observe a legalidade contratual, a correspondência financeira e a prova da fonte e disponibilidade das verbas. Essa diretriz se alinha a uma visão mais realista do mundo empresarial e rejeita interpretações burocráticas que poderiam prejudicar negócios legítimos.

Essa posição ganha relevância diante das frequentes acusações fundamentadas em suspeitas de interposição fraudulenta, na qual a Receita Federal fundamenta sua caracterização no adiantamento de pagamentos ou a triangulação entre empresas para atribuir responsabilidades fiscais de maneira ampla e, às vezes, indevida. Ao admitir que o adiantamento de verbas, por si só, não configura fraude, a COSIT ajuda a reduzir o risco interpretativo inerente a esta situação e promove maior segurança jurídica para as empresas que atuam no comércio exterior.

É importante notar, contudo, que a Solução de Consulta nº 43/2025 não dispensa a necessidade de cuidado com a documentação e a transparência negocial. Ao contrário, ela reforça que a validade da operação depende da comprovação da origem real das verbas, da compatibilidade financeira entre os envolvidos e da manutenção de contratos e documentos que claramente evidenciem a natureza das relações envolvidas. Assim, mesmo com maior tolerância em relação a terceiros e adiantamento de valores, a responsabilidade de provar a legitimidade das operações permanece alta.

Ainda que o parecer tenha efeito vinculante apenas entre as partes, já demonstra um esforço da Administração Tributária em adaptar a interpretação da lei à dinâmica real das relações comerciais internacionais. Em um momento em que o Brasil busca se integrar de forma mais competitiva ao comércio global, iniciativas interpretativas que compatibilizem o rigor fiscal com a lógica econômica são bem-vindas e devem ser incentivadas.

A análise da Solução de Consulta COSIT nº 43/2025 confirma, portanto, uma evolução institucional no tratamento das operações de comércio exterior, com ênfase na essência das relações comerciais e na redução de burocracias excessivas por vezes ilógicas e incompreensíveis. O desafio, agora, será garantir que esse entendimento seja devidamente incorporado pelos demais órgãos da fiscalização aduaneira e tenha repercussão, de fato, no contencioso administrativo e judicial.

Confira o conteúdo da S.C. na íntegra:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 43, DE 19 DE MARÇO DE 2025

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

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

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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 158, DE 24 DE SETEMBRO DE 2021.

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO PELO CLIENTE. ARRAS OU SINAL. RELAÇÕES AUTÊNTICAS. INFRAÇÕES POR FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Os recursos adiantados pelo cliente ao encomendante, sob a forma de arras ou sinal, em relação à venda no mercado interno da mercadoria importada, com a obrigação de entrega futura (após a nacionalização), por si só, não descaracteriza a importação por encomenda, ainda que parte do recurso seja usado na efetivação da operação, desde que haja compatibilidade financeira e operacional e os termos pactuados sejam legítimos. Nesse caso, não estaria caracterizada a 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.

IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO PELO CLIENTE. ARRAS OU SINAL. RELAÇÕES AUTÊNTICAS. INFRAÇÕES POR FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Se as operações de importação foram efetivadas por conta própria e o comprador final (cliente) não se reveste de características que o enquadrem como adquirente, o mero adiantamento de recursos por parte deste, sob a forma de arras ou sinal, em relação à venda no mercado interno da mercadoria importada, com a obrigação de entrega futura (após a nacionalização), por si só, não descaracteriza a importação por conta própria, ainda que parte do recurso seja usado pelo importador na efetivação da operação, desde que haja compatibilidade financeira e operacional e os termos pactuados sejam legítimos. Nesse caso, não estaria caracterizada a 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.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 237; Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, com redação da Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 11.281, de 2006, arts. 11 e 13; Lei nº 11.488, de 2007, art. 33; Decreto nº 70.235, de 1972, art. 49; Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 18 e art. 106, § 1º, II; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 264; Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, art. 3º; e Instrução Normativa RFB nº 1.986, de 2020.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal
CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta na parte que não atende aos requisitos exigidos, por não se tratar de dúvida sobre a interpretação de norma tributária que caiba ser analisada em processo de consulta.

Dispositivos Legais: Art. 27, incisos II, XI e XIV, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.



PROSA
JURÍDICA
COMEX



COMITEC

Comitê Técnico de Comércio Exterior e Fiscal

GT-J

Grupo Técnico-Jurídico de Comércio
Exterior e Assuntos Aduaneiros

Obra Deusa da Justiça, por Vital Coelho

