



Solução de Consulta nº 158 - Cosit

Data 24 de setembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

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

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.

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, especificamente em relação às perguntas de números 2 (dois), 3(três), 6 (seis), e à primeira parte da pergunta nº 7 (sete), tendo em vista que os referidos questionamentos não observam o previsto nos incisos II, XI e XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, que regulamenta o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Dispositivos Legais: Art. 18, incisos II, XI e XIV, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Relatório

Cuida-se de examinar consulta sobre a aplicação da legislação tributária e aduaneira, encaminhada pela pessoa jurídica acima qualificada (fls. 6-18), assim redigida:

[A consulente], nos termos da Cláusula Quarta de seu Contrato Social, tem por objeto a importação e exportação, o comércio varejista e atacadista, inclusive por meio eletrônico de diversos produtos. Além disso, prevê a prestação de serviço de assessoria em importação e exportação inclusive por conta e ordem de terceiros e operações por encomenda, apoio internacional em logística de importações e exportações etc.

Para a consecução das atividades previstas em seu objeto social, a Consulente realiza pesquisas de mercado, contrata fornecedores localizados no mercado externo e potenciais clientes para produtos estrangeiros no mercado interno. Em consequência disso e visando a ampliação de suas atividades, pretende implementar modelo negocial no qual atuará como uma *trading company* nos termos de seu contrato social, valendo-se da modalidade de importação por encomenda para o fim de promover a aquisição, no mercado externo, dos produtos a serem revendidos aos Encomendantes pré-determinados.

Nessa modalidade de importação a Consulente será responsável pelas compras internacionais, assim como por todas as operações cambiais, pelas despesas relacionadas ao processo de importação e pelos trâmites atinentes ao desembaraço aduaneiro, até mesmo em razão das disposições contidas na

Lei nº 11.281/06 e na Instrução Normativa RFB nº 1.861/18, que tratam dos requisitos e condições a serem observados nas importações promovidas sob essa modalidade.

As importações por encomenda serão realizadas na medida em que o Encomendante pré-determinado da Consulente, que promoverá a revenda do produto no mercado interno, encaminhar os respectivos pedidos de compras para a Consulente. Contudo, e é importante ressaltar, o pedido de compra do Encomendante pré-determinado para a Consulente será efetuado para atender pedido de compra prévio que o mesmo receber de terceiro, este que figurará como uma espécie de “Encomendante do Encomendante”. De se ressaltar, porém, que nesse modelo de negócio, antes da efetivação da transação comercial de compra e venda no mercado interno o “Encomendante do Encomendante” não efetuará nenhum tipo de adiantamento de recurso ou prestação de garantia para o Encomendante pré-determinado da Consulente.

Note-se aqui, que as operações sob consulta têm como característica principal o fato de que o Encomendante pré-determinado que integra a relação jurídica de comércio exterior dará início às operações com a Consulente no momento em que tenha um potencial interessado na aquisição integral ou parcial do “lote” a ser importado. Assim, o Encomendante pré-determinado recebe da Consulente a totalidade da mercadoria importada e ato contínuo a revende, total ou parcialmente, para terceiro pré-interessado na mercadoria nacionalizada.

Nesse contexto operacional o Encomendante pré-determinado será responsável pelas atividades de distribuição e logística, promovendo, dentre outros, o recebimento e a conferência das mercadorias; o deslocamento até o local de armazenagem (e a armazenagem propriamente dita); a separação dos pedidos; a expedição e transporte de encomendas; e a auditoria de estoque.

Vale esclarecer que se trata de um modelo bastante procurado pelos clientes da Consulente, que poderão concentrar seu foco negocial nas atividades relacionadas ao mercado varejista. Por outro lado, certamente a sua implementação gerará um impacto positivo no crescimento da Consulente.

O fluxo do negócio, basicamente, será o seguinte ¹:

(...)

Destaque-se que a aplicação de uma gestão adequada da distribuição de mercadorias permite utilizar com mais eficácia os recursos financeiros, humanos e materiais da Consulente e do Encomendante pré-determinado. Trata-se de atividade capaz de proporcionar à cadeia logística maior agilidade e eficiência, favorecendo a oferta de produtos de boa qualidade e a entrega realizada em tempo satisfatório.

Daí decorre a importância da função a ser exercida pela Consulente, que empregará ativos, assumirá riscos e funções, sempre com o objetivo de alcançar lucro, objetivo também perseguido pelo Encomendante pré-determinado. Veja-se que se trata de pretensão que está em absoluta consonância com as disposições da Lei nº 13.874/19 (Lei da Liberdade Econômica), que instituiu a declaração de direitos de liberdade econômica e estabeleceu garantias de livre mercado, além de disciplinar a análise de impacto regulatório. Trata-se de inovação legislativa com o nítido propósito

¹ Cfr. diagrama à fl. 8 da petição.

geral de garantir o direito fundamental da livre iniciativa econômica, com menor intervenção do Estado.

No entanto, **(i)** em razão da ciência da Consulente que operações semelhantes foram impugnadas pelas autoridades aduaneiras, ainda que ante a inexistência de disposições específicas a respeito do modelo negocial em comento, que contempla a figura de um terceiro adquirente do Encomendante pré-determinado da mercadoria a ser importada pela Consulente – ou seja, trata-se de um **Encomendante do Encomendante**; e **(ii)** tendo em vista ainda o **justo receio de que a Receita Federal do Brasil (“RFB”) entenda que nesse cenário o real adquirente da mercadoria seja a empresa doméstica que não integra a importação das mercadorias encomendadas, destinando-se ao fim e ao cabo ao “Encomendante do Encomendante”** e, por este motivo, seja considerado um sujeito oculto e assim submetido a **aplicação de pesadíssimas penalidades, é formulada a presente Consulta.**

Em outras palavras, a apresentação desta Consulta pretende dirimir **dúvidas a respeito da legitimidade do modelo ora apontado, inclusive no que diz respeito ao cumprimento das respectivas obrigações acessórias (preenchimento da Declaração de Importação)**, tendo em vista os dispositivos legais que tratam da **importação por encomenda** e as **penalidades** previstas na Lei nº 11.488/2007 e no Decreto-Lei nº 1.455/76. Veja-se a redação dos respectivos dispositivos:

Lei nº 11.281/06

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

IN RFB nº 1.861/18

Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a 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.

Art. 5º O importador por conta e ordem de terceiro e o importador por encomenda, ao registrar a DI, deverão:

*I - indicar, **em campo próprio da declaração**, o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) do **adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem ou do encomendante predeterminado**, conforme o caso; (destacamos)*

Lei nº 11.488/2007

*Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no **acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários** fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (destacamos)*

Decreto-Lei nº 1.455/76

*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.

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

(...)

*§ 3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.*

Antes de seguir para a exposição da legislação, é importante pontuar que os fatos acima estão sendo descritos apenas para permitir a adequada interpretação da legislação tributária, pois é amplamente sabido que a Solução de Consulta não convalida quaisquer informações, qualificações, interpretações ou ações adotadas pela Consulente, caso se constate que os fatos narrados não reflitam adequadamente a realidade social. Assim, os fatos estão sendo descritos apenas para que a Consulente esclareça, junto à própria Administração Tributária, as suas dúvidas quanto à aplicação da legislação tributária e aduaneira ao seu caso concreto.

No tópico abaixo, a Consulente detalhará suas dúvidas, efetuando o devido cotejo entre os fatos do caso e os dispositivos que lhes são eventualmente aplicáveis, para os quais se busca a interpretação mais adequada.

III. A NOTA COANA Nº 76/2020

Em primeiro lugar, cumpre registrar que a XXX recentemente apresentou perante a RFB uma carta com sugestões de aprimoramento da legislação relacionada ao comércio exterior, com o intuito de atribuir maior segurança jurídica aos contribuintes que atuam nesse setor.

Mais especificamente, o referido documento **(i)** apontou uma lacuna existente na Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018, relativamente às operações de importação por encomenda nas quais há a figura do “Encomendante do Encomendante” (justamente o tema alvo da presente consulta); e **(ii)** propôs alterações no Decreto nº 6.759/09, atinentes às gravosas penalidades previstas na Seção II, do Capítulo II, do Título I, do Livro VI (aplicação de pena de perdimento ou multa substitutiva na hipótese de acusação de ocultação do real destinatário de mercadorias importadas).

Ao analisar o pleito então formulado, houve por bem a RFB emitir a Nota COANA nº 76/2020 (**doc. anexo**) ², manifestando-se na linha de que não

² A ora consulente atravessou às fls. 19-27 destes autos cópia da Nota Coana nº 76, de 2020.

haveria qualquer modificação a ser promovida no contexto normativo em questão.

A par disso, ao fundamentar a sua conclusão, a RFB adotou premissas que se aplicam ao modelo negocial que a Consulente pretende implementar, no qual haverá a figura do “Encomendante do Encomendante pré-determinado”.

Como se verá a seguir, todo o racional então desenvolvido pela RFB caminha para a legitimidade do negócio desenhado pela Consulente e pela inexistência de riscos em virtude da existência de um Encomendante, no mercado interno, das mercadorias a serem importadas por encomenda pela Consulente (o denominado “Encomendante do Encomendante pré-determinado”).

Porém, para que não paire qualquer dúvida, entende a Consulente ser indispensável a manifestação desta d. COSIT a respeito deste tema.

IV. A LEGITIMIDADE DO “ENCOMENDANTE DO ENCOMENDANTE” E A DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO

Conforme antes exposto, as importações por encomenda serão realizadas pela Consulente que ficará responsável por todas as operações cambiais, pelas despesas relacionadas ao processo de importação e pelos trâmites atinentes ao desembaraço aduaneiro.

Trata-se de operação expressamente prevista no art. 3º da IN RFB nº 1.861/18, segundo o qual *“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”*. O Encomendante pré-determinado a que faz menção tal dispositivo, no caso, será o contratante da Consulente.

Cumpra aqui abrir um parêntese para esclarecer que, por determinação legal (acima reproduzida), a operação de importação apenas será considerada por encomenda se realizada, **integralmente**, em nome e com recursos próprios do importador contratado – no caso a Consulente, podendo, nos termos do §3º do art. 3º da IN RFB nº 1.861/18, ser considerado como recurso próprio do importador por encomenda os valores recebidos do Encomendante pré-determinado 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. Por força dessa característica, nesse tipo de importação a operação cambial para pagamento da importação deve ser feita **exclusivamente** em nome do importador.

Sob o ponto de vista formal, o registro da Declaração de Importação fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao Encomendante pré-determinado no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

Trata-se de modalidade de importação que possui dupla transação comercial. A primeira ocorre entre o importador e o fornecedor estrangeiro (relação jurídica de importação da mercadoria) e a segunda entre o importador e o Encomendante pré-determinado (relação jurídica de nacionalização e subsequente compra e venda no mercado interno).

Enfim, considera-se importação por encomenda aquela em que a compra de uma mercadoria é realizada com recursos considerados do importador – **requisito material** – e que atenda todas as formalidades fixadas na legislação – **requisito formal**.

Pois bem. Fixada a premissa de que as importações por encomenda serão efetivadas em estrita observância aos requisitos em questão, tem-se que as

mercadorias importadas por encomenda do Encomendante pré-determinado serão, então, revendidas para seus clientes que atuam no mercado varejista. Tais empresas que atuam no mercado varejista, desse modo, figurarão na relação comercial como **“Encomendante do Encomendante pré-determinado”**, a respeito do qual a Nota COANA nº 76/2020 dispôs que:

*2.4. Quanto à situação que deu origem à sugestão ora analisada, qual seja, de o encomendante já possuir um cliente predeterminado no Brasil, mesmo que em potencial, antes de receber a mercadoria importada, ou mesmo antes de encomendá-la, bem observam as interessadas que não existe ‘norma ou orientação expressa da RFB sobre a forma como deve ser prestada a informação’. E nem deveria existir, uma vez que **a existência de um possível ‘encomendante do encomendante predeterminado’, situação não vedada pela legislação, não descaracteriza nem modifica a operação de importação por encomenda, e por isso não precisa ser informada à RFB.***

*2.5. Observe-se que, mesmo com a existência de um ‘encomendante do encomendante predeterminado’, os sujeitos passivos das obrigações tributárias continuam sendo tão somente o importador por encomenda e o comprador da mercadoria junto a ele, ou seja, o encomendante predeterminado. Isso porque o ‘encomendante do encomendante predeterminado’ encontra-se distante o suficiente da operação de importação a ponto de **o legislador não o trazer para a relação tributária**, seja em relação aos tributos incidentes na operação de importação, seja em relação ao IPI na saída do estabelecimento dos produtos importados.*

2.6 É importante destacar, para que não haja uma má interpretação da matéria, que as conclusões expressas nos parágrafos precedentes em relação às importações por encomenda partem das premissas de que todas as partes envolvidas seja independentes umas das outras e que as relações estabelecidas entre elas representem efetivas operações de compra e venda de mercadorias. (grifamos e destacamos)

Veja-se que a RFB asseverou categoricamente que não há um vínculo necessário e indissociável entre a presença do “Encomendante do Encomendante pré-determinado” e a existência de fraude ou simulação.

Por este motivo, entende a Consulente, a partir do excerto acima, que a existência de um Encomendante relativamente às mercadorias importadas sob encomenda **não impacta a natureza jurídica do negócio realizado, muito menos atribui qualquer contorno de ilicitude à operação de importação**. A regularidade de uma importação por encomenda, como exposto, depende do cumprimento de requisitos materiais e formais relacionados unicamente ao importador e ao Encomendante pré-determinado, até porque, conforme inicialmente exposto, o modelo a ser implementado possui legítimo propósito comercial, sem simulação, fraude ou qualquer vício que comprometa a sua oponibilidade fiscal.

Em outras palavras e na visão da Consulente, a presença do “Encomendante do Encomendante pré-determinado” envolve questões intrínsecas à relação comercial a ser estabelecida, as quais não são hábeis a impactar os efeitos jurídicos de natureza tributária e aduaneira decorrentes da efetivação da importação por encomenda que, por sua vez, são restritos ao importador (Consulente) e ao Encomendante pré-determinado (Contratante da Consulente).

Outro ponto importante a ser esclarecido diz respeito ao fato da Nota Coana nº 76 de 25.05.2020 fazer uma ressalva em seu item 2.6 no sentido de que a

legalidade de uma operação de importação com a participação de um Encomendante do Encomendante dependeria do fato das partes envolvidas serem independentes uma das outras, e aí surge uma dúvida justificável, eis que a dependência ou interdependência são apenas fatos jurídicos previstos em legislação própria (art. 243 §§1º e 2º da Lei 6404/76, art. 10 §2º do Dec.-Lei nº 1.950/82, e art. 612 do Decreto nº 7.212/2010), não ilegalidades ou impedimentos de relacionamentos.

Enfim, nos moldes da operação descrita, outro aspecto relevante diz respeito ao cumprimento da obrigação de declarar os participantes da operação de importação ao Fisco, na medida em que nos termos do art. 5º, inciso I, da IN RFB nº 1.861/18, o importador por encomenda, ao preencher a Declaração de Importação, deverá *“indicar, em campo próprio da declaração, o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem ou do encomendante predeterminado, conforme o caso”*.

Não há, em outras palavras, qualquer exigência a respeito da indicação da eventual figura do “Encomendante do Encomendante pré-determinado” (até porque inexistente qualquer dispositivo legal a esse respeito), os quais na hipótese vertente seriam os clientes varejistas do contratante da Consulente.

Enfim, extrai-se do art. 5º, inciso I, da IN RFB nº 1.861/18 a conclusão de que, para a caracterização da natureza jurídica da importação por encomenda, importa unicamente a identificação da figura do Encomendante pré-determinado, que no caso será a contratante da Consulente. Qualquer outra figura atinente a relações comerciais envolvendo os próximos passos da cadeia operacional não é hábil a produzir qualquer efeito sob a legitimidade do negócio efetivado entre o importador e o Encomendante.

A esse respeito, aliás, a Nota COANA nº 76/2020, afirmou que em decorrência da legitimidade da existência de um “Encomendante do Encomendante pré-determinado” e da ausência de relação jurídica dessa figura com a operação de importação por encomenda, **tal informação NÃO precisa constar da Declaração de Importação**. Veja-se:

*3.1. (...) Porém, como já expusemos, se observadas as premissas expostas no item 2.6, **o ‘encomendante do encomendante predeterminado’ não faz parte da relação tributária existente nessa operação de importação por encomenda, não ensejando a aplicação de penalidade caso não seja revelada sua existência para a RFB.** (grifamos e destacamos)*

Como se vê do trecho acima transcrito, a RFB afirmou na ocasião que não é obrigatória a indicação, na Declaração de Importação, de quem seria o Encomendante do Encomendante, chegando a concluir pela impossibilidade de aplicação de qualquer penalidade no caso de omissão da informação.

Aliás, há de se considerar que certamente haverá situações nas quais uma única operação de importação por encomenda envolverá mais de um Encomendante do Encomendante pré-determinado.

De toda sorte, apesar da Nota COANA nº 76/2020, permanece uma dúvida sobre a necessidade, ou não, da informação sobre o Encomendante do Encomendante, e sobre como a informação, caso necessária, deveria ser prestada.

V. O RISCO DE CARACTERIZAÇÃO DE OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DA MERCADORIA E DE DANO AO ERÁRIO

Sabe-se que o art. 33 da Lei nº 11.488/07 prevê a aplicação de penalidade à *“pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros **com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários**”* (destacamos).

Além disso, o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/66 dispõe sobre a aplicação da pena de perdimento (que pode ser convertida em pesadíssima multa) *“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”* (destacamos). Nessa hipótese, conforme se constata do próprio texto legal, a motivação da penalidade é a existência de dano ao Erário, causado pela ocultação do real adquirente da mercadoria, que pode ser relacionado à falta ou ausência de recolhimento de tributo ou ao embaraço à fiscalização aduaneira.

A partir da análise de tais dispositivos, é considerado dano ao Erário a prática de ato tendente à ocultação do real comprador da mercadoria, mediante fraude ou simulação.

Sendo assim, em atenção ao princípio da legalidade, entende a Consulente que somente admite-se a aplicação de pena de perdimento em situações fáticas que se amoldem perfeitamente à hipótese legalmente estabelecida: ocultação do real comprador da mercadoria mediante fraude ou simulação. Tal fato, ante a circulação das mercadorias devidamente registradas, acobertadas por documentação fiscal idônea e devidamente declaradas, em tese deveriam ilidir a hipótese acima posta.

Pois bem. Considerando que no modelo negocial a ser implementado pela Consulente **(i)** será promovido o recolhimento de todos os tributos incidentes na operação, inclusive o IPI exigido quando da revenda da mercadoria importada no mercado interno; e **(ii)** serão prestadas todas as informações à fiscalização aduaneira, inclusive com a indicação da existência do Encomendante do Encomendante, se entendido necessário, entende a Consulente que não há o dano ao Erário necessário à caracterização da ocultação do real adquirente das mercadorias de que tratam os artigos em questão.

Muito menos há que se falar em fraude ou simulação pois, conforme antes explicado, trata-se de operação com nítido propósito negocial, que poderá ser responsável por um importante incremento nas operações da Consulente.

Ainda assim, a Consulente tem o justo receio de ser alvo das penalidades acima tratadas, sob o entendimento de que seu contratante figure como interposta pessoa em relação aos seus clientes varejistas, na estrutura operacional de que ora se cuida, que poderiam ser qualificados como os reais adquirentes das mercadorias por importadas pela Consulente.

Como medida de cautela e boa-fé, esse é o outro ponto sobre o qual requer-se um pronunciamento desta d. COSIT, na forma dos questionamentos expostos adiante.

(...)

III - QUESTIONAMENTOS:

- 1) A existência de um “Encomendante do Encomendante pré-determinado” desqualifica a operação por encomenda realizada nos estritos moldes do art. 11 da Lei nº 11.281/06 e do art. 3º da IN RFB nº 1.861/18?
- 2) Observados os requisitos formais e materiais da importação por encomenda, fixados no art. 3º da IN RFB nº 1.861/18, pode haver a aplicação

de multa e/ou pena de perdimento às mercadorias importadas sob a acusação de ocultação do real adquirente, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 e no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/76, na hipótese da mercadoria nacionalizada ser destinada ao Encomendante do Encomendante?

3) O fato de um lote de mercadorias importadas ser integralmente destinado pelo Encomendante a um terceiro adquirente, seja em uma operação isolada ou reiteradas operações, poderá implicar na interpretação de que esse terceiro (Encomendante do Encomendante) seria o real adquirente na importação, configurando-se a operação como fraudulenta nos termos do art. 23, V do Dec.-Lei nº 1455/76?

4) Na hipótese da efetivação de operações nas quais está presente a figura do “encomendante do encomendante pré-determinado”, faz-se obrigatória a prestação de tal informação na respectiva Declaração de Importação? Se sim, em qual campo?

5) A existência do “encomendante do encomendante pré-determinado”, por si só, pode fundamentar eventual acusação de ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07?

6) Em relação à pergunta anterior, caso a resposta seja positiva, a simples titularidade pelo Encomendante do Encomendante, de habilitação para a prática de atos no Siscomex (arts. 1º e 2º da IN RFB 1.603/15) e compatível com o volume operacional transacionado, seria aspecto suficiente e bastante para elidir tal acusação?

7) Além de seguir com a indicação de tal figura na Declaração de Importação e promover o recolhimento dos tributos incidentes na cadeia, inclusive o IPI incidente no momento da revenda da mercadoria importada, qual outra providência deverá ser adotada pela Consulente e seu contratante para afastar eventual risco de acusação de ocultação do real adquirente da mercadoria? O Encomendante contratante da Consultante após o recebimento das mercadorias encomendadas tem o dever de manter essas mercadorias em estoque por algum período específico?

8) Adicionalmente, ante a manifestação expressa no item 2.6 da Nota Coana nº 76 de 25.05.2020 em cotejo com o disposto no artigo 612 do Decreto 7.212/2010, a mera existência de uma relação de vínculo entre as partes objeto desta solução de consulta (Consulente, Encomendante e Encomendante do Encomendante), ainda que presentes os requisitos de operações regulares e legítimas, seria fundamento apto e bastante para ensejar a impugnação no negócio sob a acusação de fraude mediante ocultação do real adquirente? Qual o dispositivo legal que veda a relação entre pessoas interdependentes nesta hipótese?

2. Ao final, a consulente presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

3. É o que foi considerado importante relatar.

Fundamentos

4. Inicialmente, verifica-se que o processo se refere, alegadamente, a uma situação determinada ainda não ocorrida, isto é: a adoção, pela consulente, do modelo comercial reproduzido no Relatório acima, que implicaria na realização de importações por encomenda.
5. Destarte, considera-se que a consulente logrou demonstrar sua vinculação com o fato narrado, assim como a efetiva possibilidade da sua ocorrência, para fins do disposto no art. 3º, § 8º, da IN RFB nº 1.396, de 2013.
6. Não obstante, saliente-se que os efeitos da consulta que se reportar a situação não ocorrida somente se aperfeiçoarão caso o fato concretizado for aquele sobre o qual houver versado a consulta previamente formulada, conforme art. 12 da IN RFB nº 1.396, de 2013.
7. Ademais, ressalte-se que a consulta — ainda quando considerada eficaz, a juízo da autoridade administrativa, por preencher os requisitos legais de admissibilidade — não sobrestará os prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado (como o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI), de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua solução convalida informações apresentadas nos autos, sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela correspondente resposta, conforme se depreende do art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 264 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI), e dos arts. 9º, 11 e 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013.
8. Feitos esses esclarecimentos, passa-se à análise dos questionamentos apresentados. Com o objetivo de facilitar o entendimento e condensar a matéria abordada, as questões de nº 1, 4, 5 e 8 serão analisadas e respondidas sequencialmente, por tratarem de assuntos correlatos.
9. Pergunta a consulente, nos seguintes termos:
- 1) A existência de um “Encomendante do Encomendante pré-determinado” desqualifica a operação por encomenda realizada nos estritos moldes do art. 11 da Lei nº 11.281/06 e do art. 3º da IN RFB nº 1.861/18?
(...)
 - 4) Na hipótese da efetivação de operações nas quais está presente a figura do “encomendante do encomendante pré-determinado”, faz-se obrigatória a prestação de tal informação na respectiva Declaração de Importação? Se sim, em qual campo?
 - 5) A existência do “encomendante do encomendante pré-determinado”, por si só, pode fundamentar eventual acusação de ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07?
(...)
 - 8) Adicionalmente, ante a manifestação expressa no item 2.6 da Nota Coana nº 76 de 25.05.2020 em cotejo com o disposto no artigo 612 do Decreto 7.212/2010, a mera existência de uma relação de vínculo entre as partes objeto desta solução de consulta (Consulente, Encomendante e Encomendante do Encomendante), ainda que presentes os requisitos de operações regulares e legítimas, seria fundamento apto e bastante para ensejar a impugnação no negócio sob a acusação de fraude mediante ocultação do real adquirente? Qual o dispositivo legal que veda a relação entre pessoas interdependentes nesta hipótese?

10. Primeiramente, quanto aos questionamentos nº 1, 4, 5 e 8, declara-se a eficácia das dúvidas suscitadas pela consulente, em vista do cumprimento dos requisitos estabelecidos pelos arts. 2º e 3º, combinados com o art. 18, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

11. Quanto ao mérito, importante observar que a modalidade de importação por encomenda tem sua base legal no art. 11 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, que foi devidamente regulamentado pela IN RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018, que assim dispõe sobre a matéria:

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 Considera-se recurso próprio do importador por encomenda o pagamento da obrigação, ainda que anterior à realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda.

§ 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. Da leitura da legislação de regência, depreende-se que a operação de importação por encomenda é caracterizada pela contratação do importador para promover a aquisição e a importação das mercadorias encomendadas, com recursos próprios e em seu

nome, e efetuar a revenda dessas mercadorias ao encomendante predeterminado. São elementos, portanto, imprescindíveis à importação por encomenda: i) a celebração de contrato prévio entre as partes; ii) a aquisição e importação com recursos próprios do importador; e iii) a revenda das mercadorias, pelo importador, ao encomendante.

13. Outrossim, como registrado pela consulente, é pertinente ressaltar que a Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana) da RFB se manifestou de maneira didática sobre o tema, quando questionada sobre aperfeiçoamentos na legislação, na Nota Coana nº 76, de 25 de maio de 2020, nos seguintes termos:

2.3. Da leitura do conceito de importação por encomenda, percebe-se que essa modalidade de importação envolve, em princípio, apenas duas pessoas, o adquirente de mercadoria no exterior, que recebe a designação de importador por encomenda, e o encomendante dessa mercadoria, que a lei designa como encomendante predeterminado, havendo entre elas uma relação de compra e venda. E essas duas pessoas a legislação trata como sujeitos passivos da obrigação tributária resultante da operação de importação, sendo o importador por encomenda o contribuinte e o encomendante predeterminado o responsável solidário pelos tributos incidentes. Além disso, por força de lei, tanto o importador por encomenda quanto o encomendante predeterminado são equiparados a industrial para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na saída dos estabelecimentos dos produtos importados.

2.4. Quanto à situação que deu origem à sugestão ora analisada, qual seja, de o encomendante já possuir um cliente predeterminado no Brasil, mesmo que em potencial, antes de receber a mercadoria importada, ou mesmo antes de encomendá-la, bem observam as interessadas que não existem "norma ou orientação expressa da RFB sobre a forma como deve ser prestada a informação". E nem deveria existir, uma vez que a existência de um possível "encomendante do encomendante predeterminado", situação não vedada pela legislação, não descaracteriza nem modifica a operação de importação por encomenda, e por isso não precisa ser informada à RFB.

2.5. Observe-se que, mesmo com a existência de um "encomendante do encomendante predeterminado", os sujeitos passivos das obrigações tributárias continuam sendo tão somente o importador por encomenda e o comprador da mercadoria junto a ele, ou seja, o encomendante predeterminado. Isso porque o "encomendante do encomendante predeterminado" encontra-se distante o suficiente da operação de importação a ponto de o legislador não o trazer para a relação tributária, seja em relação aos tributos incidentes na operação de importação, seja em relação ao IPI na saída do estabelecimento dos produtos importados.

2.6. É importante destacar, para que não haja uma má interpretação da matéria, que as conclusões expressas nos parágrafos precedentes em relação às importações por encomenda partem das premissas de que todas as partes envolvidas sejam independentes umas das outras e que as relações estabelecidas entre elas representem efetivas operações de compra e venda de mercadorias.

14. Com efeito, das leituras acima, e em resposta aos itens nº 1 e 4 da consulta, depreende-se que 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 operações efetivas de compra e venda de mercadorias. Deve-se ainda observar que a compatibilidade entre a capacidade financeira de todos envolvidos e os termos pactuados entre as partes são elementos fundamentais para conferir legitimidade à operação (Vide Solução de Consulta Cosit nº 102, de 2016).

14.1. Registre-se que o próprio Regulamento Aduaneiro procura resguardar o Erário quanto à incompatibilidade de capacidade financeira que seja apurada de intervenientes do comércio exterior, conforme se extrai do inciso II, § 1º, do art. 106, do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009, que assim dispõe:

Art. 106. É responsável solidário:

(...)

IV - o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 32, parágrafo único, alínea “d”, com a redação dada pela Lei nº 11.281, de 2006, art. 12);

(...)

§ 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 80; e Lei nº 11.281, de 2006, art. 11, § 1º):

II - 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, do adquirente ou do encomendante.**
(Grifou-se)

15. Assim, em resposta ao item nº 5, acrescenta-se que a ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, 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 7 de abril de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 15 de junho 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, que assim disciplina os casos de infrações por dano ao Erário:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) (Grifou-se)

16. Com efeito, a legislação estabelece que a comprovação da legitimidade das operações de importação, perante a fiscalização, é condição fundamental para afastar casos de fraude, simulação ou interposição fraudulenta. Por outro lado, é importante destacar que, nas autuações relativas às infrações por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, o ônus probatório dos casos de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do Fisco, que deve indicar nos autos o conjunto probatório que caracterize a ocorrência da infração tipificada em lei, conforme se depreende da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Vide Acórdão nº 3403-002.842, de 25 de março de 2014.

17. Com relação ao questionamento nº 8, observe-se que o item 2.6 da Nota Coana nº 76, de 2020, deixa claro que as afirmativas ali dispostas partiram da premissa de que todas as partes envolvidas nas operações seriam independentes entre si. Em contrapartida, a referida Nota Coana não apresenta impeditivo legal para as referidas operações de importação por encomenda que envolvam empresas nacionais com alguma vinculação. De fato, a legislação aduaneira que disciplina a matéria não dispõe sobre essa questão.

18. Por certo, eventual 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. Como assinalado na resposta anterior, a caracterização de interposição fraudulenta depende de conteúdo probatório por parte da fiscalização aduaneira. Sobre interposição fraudulenta, destaca-se a definição de DEIAB JÚNIOR na obra: *Ocultação do real sujeito passivo na importação e a quebra da cadeia de recolhimento do IPI*. Revista *Jus Navigandi*, Teresina, ano 15, n. 2632, 15 set. 2010, que assim assinalou:

Portanto, pode-se definir interposição fraudulenta como todo ato em que uma terceira pessoa aparenta ser o responsável por uma operação de comércio exterior pela qual de fato não foi, tendo apenas tentado fazer parecer que seria o seu beneficiário, de modo a interpor-se entre a União (sujeito ativo) e o real sujeito passivo (real adquirente), com o objetivo central de ocultar este último das relações obrigacionais tributárias decorrentes.

19. Assim, deve-se registrar que, apesar de não haver impedimento legal para operações de importação por encomenda envolvendo empresas nacionais que sejam vinculadas, essas importações devem observar os mesmos termos e condições referidos no parágrafo 14 acima, a fim de bem caracterizar a legitimidade e regularidade fiscal de todas as operações pactuadas. Caso contrário, a prática de relações comerciais obscuras entre empresas vinculadas, envolvendo operações de importação por encomenda, pode constituir indício de conduta infracional, punível com a pena de perdimento.

20. Relativamente ao sétimo questionamento, assim demanda a consulente:

7) Além de seguir com a indicação de tal figura na Declaração de Importação e promover o recolhimento dos tributos incidentes na cadeia, inclusive o IPI incidente no momento da revenda da mercadoria importada, qual outra providência deverá ser adotada pela Consulente e seu contratante para afastar eventual risco de acusação de ocultação do real adquirente da mercadoria? O Encomendante contratante da Consultante após o recebimento das mercadorias encomendadas tem o dever de manter essas mercadorias em estoque por algum período específico?

21. Quanto ao questionamento nº 7, cumpre destacar que a primeira parte da pergunta não apresenta dúvida de interpretação de norma tributária que caiba ser analisada em processo de consulta e deve ser declarada ineficaz por não observar o previsto nos incisos II, XI e XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

22. Relativamente à segunda parte da pergunta nº 7, observe-se que 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. Assim, o curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, desqualificar modalidade de importação indireta. A fim de bem caracterizar a importação por encomenda, o fundamental é que sejam asseguradas a legitimidade e efetividade de todas as operações pactuadas entre as partes, e previstas na legislação, conforme respondido acima, nos parágrafos 12, 14, 15 e 16.

23. Finalmente, resta analisar os questionamentos de números 2, 3 e 6, a seguir transcritos:

2) Observados os requisitos formais e materiais da importação por encomenda, fixados no art. 3º da IN RFB nº 1.861/18, pode haver a aplicação de multa e/ou pena de perdimento às mercadorias importadas sob a acusação de ocultação do real adquirente, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 e no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/76, na hipótese da mercadoria nacionalizada ser destinada ao Encomendante do Encomendante?

3) O fato de um lote de mercadorias importadas ser integralmente destinado pelo Encomendante a um terceiro adquirente, seja em uma operação isolada ou reiteradas operações, poderá implicar na interpretação de que esse terceiro (Encomendante do Encomendante) seria o real adquirente na importação, configurando-se a operação como fraudulenta nos termos do art. 23, V do Dec.-Lei nº 1455/76?

(...)

6) Em relação à pergunta anterior, caso a resposta seja positiva, a simples titularidade pelo Encomendante do Encomendante, de habilitação para a prática de atos no Siscomex (arts. 1º e 2º da IN RFB 1.603/15) e compatível com o volume operacional transacionado, seria aspecto suficiente e bastante para elidir tal acusação?

24. Em relação aos questionamentos acima reproduzidos, deve-se observar que a consulente não identifica dúvida de interpretação relativa a determinada norma tributária, aplicável às suas atividades, que caiba conhecer ou analisar em processo de consulta. Trata-se de perguntas hipotéticas levantadas pela consulente, com referência a casos genéricos, que podem se relacionar a casos concretos sujeitos a diferentes abordagens e tratamentos legais. Nesse sentido, as perguntas nº 2, 3 e 6, supracitadas, não observam o previsto nos incisos II, XI e XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, e são declaradas ineficazes.

Conclusão

25. Por todo o exposto, propõe-se que a presente consulta seja solucionada de forma a esclarecer que:

i) É ineficaz a consulta na parte que não atende aos requisitos exigidos, especificamente em relação às perguntas de números 2 (dois), 3(três), 6 (seis), e à primeira parte da pergunta nº 7 (sete), tendo em vista que os referidos questionamentos não observam o previsto nos incisos II, XI e XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, que regulamenta o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil;

ii) 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;

iii) 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 7 de abril de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, desde que as relações estabelecidas entre toda 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;

iv) 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; e

v) 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.

26. Finalmente, é imperioso frisar que o entendimento manifestado na presente Solução de Consulta não tem a capacidade de obstar o dever constitucional, previsto no art. 237 da Constituição Federal, e assegurado pelo art. 18 do Decreto nº 6.759, de 2009, da fiscalização aduaneira investigar e apurar qualquer irregularidade que possa estar acobertada por operações de importação indireta, nos termos da IN RFB nº 1.986, de 29 de outubro de 2020.

À consideração superior.

Assinatura digital
FABRÍCIO BACELAR LIPARIZI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributação Internacional (Cotin) e ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinatura digital
ANDRÉ RICARDO PIMMINGSTORFER BERANGER
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dicex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta