



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

## PROCESSO

### SOLUÇÃO DE CONSULTA

43 – COSIT

### DATA

19 de março de 2025

### 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.

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.

## RELATÓRIO

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado cujo objeto social é importação, o comércio e a distribuição de peças e acessórios para veículos náuticos, tais como eletrônicos de navegação, displays multifunção, radares, equipamentos de automação marítima, pilotos automáticos, antenas de TV, carregadores, inversores, baterias, estabilizadores de movimento, painéis elétricos, sondas, *thrusters* elétricos e hidráulicos, etc.; bem como a prestação de serviços de instalação, manutenção e reparos elétricos em estaleiros e embarcações de pequeno e grande porte, tais como lanchas, veleiros, e demais flutuantes, atua com o comércio varejista de embarcações e outros veículos náuticos e suas peças e acessórios, bem como a prestação de serviços de manutenção e reparação de embarcações e estruturas flutuantes, formula consulta (fls. 6 a 18), na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Destaca, às fls. 7 e 8 do processo:

*“Como empresa atuante no comércio exterior, a Consulente realiza operações: a) **Por Conta Própria**, sendo a única responsável por todo o processo de importação dos bens, incluindo o recolhimento tributário, a fase comercial e a estruturação da distribuição nacional, especialmente a revenda das mercadorias para os clientes nacionais, bem como os serviços de pós-venda e de satisfação do cliente, como a garantia, devoluções e eventuais trocas em caso de defeitos, etc.; ou b) **Por Encomenda**, realizada por meio de trading company, que realiza a aquisição internacional por meio de encomenda pré-determinada da Consulente, nos termos do artigo 3º, da IN RFB nº 1861/2018, cabendo a Consulente, igualmente, a responsabilidade por toda a cadeia de fornecimento dos bens no país.*

(...)

*Pois bem. Devidamente esclarecido que a Consulente é de fato e de direito a responsável integral pelos atos de comércio exterior das operações realizadas Por Sua Conta e risco, e a responsável pelas encomendas das operações realizadas Por Encomenda, possuindo capacidade operacional e financeira para tanto, considerando a dinâmica do mercado que atua a Consulente passou a considerar algumas alternativas, dentre elas a de, em relação **as vendas nacionais que realiza** (de mercadoria importada), aceitar o pagamento das mercadorias, ainda que parcial, no momento da compra, com a obrigação de entrega futura (após a nacionalização), quando não as possui em seu estoque*

*(...)*

*A partir disso, o entendimento da Consulente é de que praticando todos os atos de comércio internacional e possuindo toda a estrutura operacional e contrato de representação das marcas no país, sem que haja interferência ou participação dos clientes nacionais em qualquer ato de comércio exterior, as operações Por Conta Própria e Por Encomenda, não podem ser descaracterizadas pela Fiscalização tão somente em razão de sinal financeiro recebido de clientes nacionais, para demonstrar **a intenção de compra nacional, da mesma forma como são prestadas arras por um cliente para a fabricação de determinado produto no âmbito nacional**, podendo em caso de os particulares disporem se as arras serão revertidas em indenização em caso de desistência do cliente ou a obrigação da Consulente devolver as arras, com a revenda dos bens para outros clientes, sem penalidades, na medida em que de qualquer forma a operação ocorreria e seria impulsionada pela Consulente para a reposição de estoque*

3. A consulta faz referência ao conceito de sinal ou arras, previsto no art. 417 da Lei nº 10.406, de 2002, Código Civil Brasileiro, e seu recebimento pela venda nacional com entrega futura de mercadorias importadas por conta própria ou encomenda.
4. A consulente menciona a previsão de o importador por encomenda solicitar prestação de garantia, inclusive mediante arras, sem descaracterizar a operação, conforme disposto no art. 3º, § 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018. Entretanto, enfatiza que seu intuito é questionar acerca da possibilidade da prestação de sinal pelo cliente nacional que, por se tratar de uma venda interna, não será vinculado à importação, não sendo, por conseguinte, vinculado na Declaração de Importação (DI), conforme entendimento exarado por meio da Solução de Consulta Cosit nº 158, de 24 de setembro de 2021, que cita, em que não foi reconhecida a figura do encomendante do encomendante.
5. Frisa que o entendimento do Conselho Administrativo Fiscal – CARF, conforme Acórdão nº 3301003.630, de 2017, proferido pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção, é no sentido de que, para fins de vinculação com a importação ou eventual sujeição passiva solidária, é determinante a realização de atos de comércio exterior ou a ocorrência de fraude ou simulação, não se podendo pretender configurar a ocultação de terceiros pela mera prestação de sinal para a aquisição nacional de mercadorias.

6. Por fim, são apresentados os seguintes questionamentos, às fls. 17 e 18 do processo:

*“1) A prestação de arras ou sinal monetário, nos termos do artigo 417 do Código Civil, provenientes de cliente nacional de mercadorias importadas Por Conta Própria ou Encomenda da Consulente, que além da capacidade financeira para realização da operação é quem detém a autorização das marcas para a importação e revenda dos bens no Brasil, realizando todos os atos de comércio exterior, sem nenhum envolvimento, participação ou interveniência do adquirente das mercadorias nos atos de execução da importação, desqualifica a operação Por Conta Própria ou Por Encomenda, esta última realizada nos estritos moldes do artigo 3º, da IN RFB 1.861/18?*

*2) Caso os recursos transferidos pelo cliente a título de arras, para a aquisição interna de mercadorias para entrega futura sejam, ainda que parcialmente, empregados na operação de importação, isso desqualifica a operação Por Conta Própria ou Encomenda, podendo implicar na presunção do artigo 27, da Lei nº 10.637/2002, com a interpretação de que o cliente é o real adquirente/encomendante da importação, configurando-se a operação como fraudulenta nos termos do artigo 23, V do Dec.-Lei nº 1455/76, ainda que todos os atos de comércio exterior tenham sido realizados **exclusivamente** pela Consulente, detentora da autorização de distribuição dos bens da marca no país, do know how e da estrutura para a importação dos bens, ou pela Trading por ela contratada?*

*3) Demonstrando o cumprimento dos requisitos formais e materiais da importação Por Conta Própria ou Encomenda, que é a realização de todos os atos de comércio exterior para a nacionalização das mercadorias, sem que seja identificada nenhuma fraude ou simulação que implique em prejuízo aos controles do Erário, pode haver em face da Consulente a aplicação de multa e/ou a pena de perdimento das mercadorias importadas, sob a acusação de ocultação do real adquirente, nos termos do artigo 33 da Lei nº 11.488/07 e do artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76?*

*4) A mera prestação de arras por cliente nacional para a compra interna de mercadorias, utilizadas ou não em determinada importação, **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? Se sim, em quais hipóteses? E, qual a disposição legal?*

*5) Existe entendimento consolidado da Receita Federal do Brasil para o caso de haver e o de não haver a utilização das arras ou sinal em operação que terá como destinatário aquele que as forneceu, diverso daquele exarado no Acórdão nº 3301003.630? Se sim, qual a fundamentação legal?*

*6) No caso da prestação de arras, por ocasião da conclusão do contrato, que in casu é a entrega das mercadorias importadas, caso o sinal seja computado no valor integral da dívida (eis que possuíam o mesmo gênero da principal, ou seja, moeda corrente), isso será entendido pela Receita Federal como pagamento pela revenda interna de mercadoria importada para entrega futura, nos termos do artigo 417, do*

*Código Civil ou será entendido como adiantamento do “real adquirente”, para fins de configuração da infração prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, lembrando que não haverá obrigatoriedade de aquisição pelo cliente, sendo que em caso de desistência o bem será revendido a outro cliente, com a restituição total do sinal?*

*7) Na hipótese da efetivação de recebimento de arras de cliente nacional, isso deverá ser informado previamente à Autoridade Fiscal em cada operação de importação registrada? Se sim, de que forma? E, se na Declaração de Importação, em que campo, considerando que além de o cliente nacional não intervir na operação de comércio exterior, é possibilitada a indicação de apenas dois intervenientes na operação?*

*8) Além de cumprir com as disposições legais que regulamentam a importação Por Conta Própria e Encomenda, promovendo o recolhimento dos tributos incidentes na cadeia, incluindo o IPI incidente no momento da revenda da mercadoria importada, qual outra providência deverá ser adotada pela Consulente e o seu cliente nacional para afastar eventual risco de acusação de ocultação do real adquirente/encomendante da mercadoria?”*

## FUNDAMENTOS

7. Preliminarmente, cabe esclarecer que o objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

8. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

9. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

10. Em síntese, conforme seu relato, a consulente, amparada pelas disposições normativas já exaradas, visa ratificar seu entendimento que o simples recebimento de sinal (arras),

em vendas de mercadoria no mercado interno para o consumidor final, em relação a venda nacional da mercadoria importada, com a obrigação de entrega futura (após a nacionalização), por si só, ainda que seja usado como pagamento da importação, não presume fraude, não descaracteriza a importação, nem imputa responsabilidade ao consumidor final do mercado interno por irregularidades na operação de comércio exterior, desde que o importador, por conta própria ou encomenda, tenha capacidade operacional, financeira e efetive todas as etapas do processo sem qualquer ingerência do consumidor final. Para isto, formulou 8 (oito) questionamentos correlacionados.

11. 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, 2, 3 e 6 serão analisadas e respondidas sequencialmente.

12. Pergunta a consulente, nos seguintes termos:

*“1) A prestação de arras ou sinal monetário, nos termos do artigo 417 do Código Civil, provenientes de cliente nacional de mercadorias importadas Por Conta Própria ou Encomenda da Consulente, que além da capacidade financeira para realização da operação é quem detém a autorização das marcas para a importação e revenda dos bens no Brasil, realizando todos os atos de comércio exterior, sem nenhum envolvimento, participação ou interveniência do adquirente das mercadorias nos atos de execução da importação, desqualifica a operação Por Conta Própria ou Por Encomenda, esta última realizada nos estritos moldes do artigo 3º, da IN RFB 1.861/18?*

*2) Caso os recursos transferidos pelo cliente a título de arras, para a aquisição interna de mercadorias para entrega futura sejam, ainda que parcialmente, empregados na operação de importação, isso desqualifica a operação Por Conta Própria ou Encomenda, podendo implicar na presunção do artigo 27, da Lei nº 10.637/2002, com a interpretação de que o cliente é o real adquirente/encomendante da importação, configurando-se a operação como fraudulenta nos termos do artigo 23, V do Dec.-Lei nº 1455/76, ainda que todos os atos de comércio exterior tenham sido realizados **exclusivamente** pela Consulente, detentora da autorização de distribuição dos bens da marca no país, do know how e da estrutura para a importação dos bens, ou pela Trading por ela contratada?*

*3) Demonstrando o cumprimento dos requisitos formais e materiais da importação Por Conta Própria ou Encomenda, que é a realização de todos os atos de comércio exterior para a nacionalização das mercadorias, sem que seja identificada nenhuma fraude ou simulação que implique em prejuízo aos controles do Erário, pode haver em face da Consulente a aplicação de multa e/ou a pena de perdimento das mercadorias importadas, sob a acusação de ocultação do real adquirente, nos termos do artigo 33 da Lei nº 11.488/07 e do artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76?*

*(...)*

*6) No caso da prestação de arras, por ocasião da conclusão do contrato, que in casu é a entrega das mercadorias importadas, caso o sinal seja computado no valor integral da dívida (eis que possuiriam o mesmo gênero da principal, ou seja, moeda corrente), isso será entendido pela Receita Federal como pagamento pela revenda interna de mercadoria importada para entrega futura, nos termos do artigo 417, do Código Civil ou será entendido como adiantamento do “real adquirente”, para fins de configuração da infração prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, lembrando que não haverá obrigatoriedade de aquisição pelo cliente, sendo que em caso de desistência o bem será revendido a outro cliente, com a restituição total do sinal?*

13. Quanto ao mérito, cumpre destacar que a consulente aduz que realiza importação por ambas as modalidades, ora atuando como importadora, quando importa por conta própria, ora atuando como encomendante, quando contrata uma *trading company* para realizar a importação por ela encomendada. A dúvida principal encontra-se na etapa em que a prestação de arras ou sinal por parte do cliente, ainda que considerado parte do pagamento pela revenda interna de mercadoria importada para entrega futura, nos termos do art. 417 do Código Civil, desqualificaria a operação de importação por conta própria ou por encomenda, podendo, segundo ela, “*implicar na presunção do artigo 27, da Lei nº 10.637/2002, com a interpretação de que o cliente é o real adquirente/encomendante da importação, configurando-se a operação como fraudulenta nos termos do artigo 23, V do Dec.-Lei nº 1455/76*”. Destaca, ainda, “*que não haverá obrigatoriedade de aquisição pelo cliente, sendo que em caso de desistência o bem será revendido a outro cliente, com a restituição total do sinal*”.

14. A importação por encomenda tem sua base legal no art. 11 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, que dispõe:

*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.*

*§ 1º A Secretaria da Receita Federal:*

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

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

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

*§ 3º Considera-se promovida na forma do **caput** deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou*

*não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)*

15. O referido dispositivo legal foi devidamente regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018, e alterações posteriores, que assim dispõe sobre a matéria:

## CAPÍTULO II

### DA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA

*Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)*

*§ 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. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)*

*§ 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 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. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)***

*§ 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.*

*§ 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. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)*

*§ 8º Na hipótese de ocultação do encomendante predeterminado, mediante fraude ou simulação, em operação caracterizada como uma 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. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (grifado)*

16. Da leitura dos dispositivos acima transcritos, especialmente o §3º do art.3º da IN RFB nº 1.861, de 2017, verifica-se que, mesmo 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” são considerados “recursos próprios do importador por encomenda”. Ou seja, os recursos adiantados pelo encomendante ao importador, ainda que utilizados por este na importação, não descaracterizariam a importação por encomenda na forma prevista em lei.

17. No caso sob análise, cumpre destacar que, nas importações em que a consulente atua como encomendante, o cliente da mercadoria internalizada caracterizaria um mero “encomendante do encomendante”.

18. Sobre a figura do “encomendante do encomendante” nas operações de comércio exterior, a RFB já se manifestou, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 158, de 24 de setembro de 2021:

*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.*

[...]

19. Sobre arras ou sinal, assim dispõe o art. 417 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil Brasileiro:

*Art. 417. Se, por ocasião da conclusão do contrato, uma parte der à outra, a título de arras, dinheiro ou outro bem móvel, deverão as arras, em caso de execução, ser restituídas ou computadas na prestação devida, se do mesmo gênero da principal.*

20. Pela lei, as arras (ou sinal) podem ser computados como parte do pagamento quando efetuadas em dinheiro.

21. Diante do exposto na legislação referida nos parágrafos anteriores, conjugado com o entendimento da SC Cosit nº 158, de 2021, conclui-se que, no caso de importação por encomenda, o mero adiantamento de recursos pelo cliente, 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 pelo encomendante na efetivação da operação ou seja computado no valor integral da dívida, desde que haja compatibilidade financeira e operacional e os termos pactuados sejam legítimos.

22. Dessa forma, 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, 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 o acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 2007.

23. Quanto ao questionamento 3 (três), especificamente, reitera-se que multa ou perdimento são espécies de penalidades. Para que o importador seja penalizado, é condição basilar que tenha cometido alguma infração. Se a infração for constatada, a penalidade é cabível.

24. Para prosseguimento da análise sob o aspecto da consulente atuando como importador por conta própria, importante destacar o que dispõe a IN RFB nº 1.861, de 2018, acerca de importações por conta e ordem de terceiros:

*Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o*

*despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)*

*§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria de procedência estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa, física ou jurídica, que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)*

*§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador por conta e ordem de terceiro a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.*

*(...)*

*§ 4º Na hipótese de ocultação do adquirente de mercadoria importada, mediante fraude ou simulação, em operação caracterizada como importação por conta e ordem de terceiro, nos termos do caput, aplica-se a pena de perdimento prevista no inciso XXII do art. 689 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro, independentemente da existência de contrato formal previamente firmado ou do cumprimento dos requisitos previstos nos Capítulos III e IV. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)*

25. A consulente descreve que parte de sua operação de importação, que não é efetivada como encomendante, é realizada por conta própria, ou seja, o comprador final no mercado interno não seria enquadrado como o adquirente que ordenou a importação, nem teria qualquer vínculo direto com o processo de importação, ainda que tenha realizado início de pagamento pela mercadoria.
26. Estendendo o entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 158, de 24 de setembro de 2021, se o encomendante do encomendante, nas condições mencionadas, não guarda relação com a operação de importação, o mesmo pode-se dizer com relação ao consumidor final de uma mercadoria importada que, em última análise, faz uma simples compra no mercado interno.
27. Sendo assim, as respostas que foram dadas para as importações em que a consulente figura como encomendante também se estendem às importações por conta própria, nas condições estipuladas.

28. Considerando-se que as operações de importação foram efetivadas por conta própria e que 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 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.

29. Da mesma forma, neste caso, não caracterizaria 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.

30. Reitera-se que todas as respostas à solução de consulta partem da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual, e não geram qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente.

31. Relativamente ao quarto questionamento, assim demanda a consulente:

*4) A mera prestação de arras por cliente nacional para a compra interna de mercadorias, utilizadas ou não em determinada importação, **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? Se sim, em quais hipóteses? E, qual a disposição legal?*

32. Quanto à primeira parte desse questionamento, observe-se que a legislação de regência não estabelece que a prestação de arras por cliente nacional, isoladamente, seja motivo suficiente para desqualificar a importação e caracterizar uma fraude, desde que sejam asseguradas a legitimidade e efetividade de todas as operações pactuadas entre as partes, e previstas na legislação, conforme respondido acima, nos parágrafos 13 a 28.

33. Relativamente à segunda parte da pergunta nº 4, cumpre destacar não se trata de dúvida sobre a interpretação de norma tributária que caiba ser analisada em processo de consulta, devendo ser declarada ineficaz, conforme previsto nos incisos II, XI e XIV do art. 27 da IN RFB nº 2.058, de 2021, que regulamenta o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

34. Finalmente, resta analisar os questionamentos de números 5, 7 e 8, a seguir transcritos:

*5) Existe entendimento consolidado da Receita Federal do Brasil para o caso de haver e o de não haver a utilização das arras ou sinal em operação que terá como destinatário aquele que as forneceu, diverso daquele exarado no Acórdão nº 3301003.630? Se sim, qual a fundamentação legal?*

(...)

*7) Na hipótese da efetivação de recebimento de arras de cliente nacional, isso deverá ser informado previamente à Autoridade Fiscal em cada operação de importação registrada? Se sim, de que forma? E, se na Declaração de Importação, em que campo, considerando que além de o cliente nacional não intervir na operação de comércio exterior, é possibilitada a indicação de apenas dois intervenientes na operação?*

*8) Além de cumprir com as disposições legais que regulamentam a importação Por Conta Própria e Encomenda, promovendo o recolhimento dos tributos incidentes na cadeia, incluindo o IPI incidente no momento da revenda da mercadoria importada, qual outra providência deverá ser adotada pela Consulente e o seu cliente nacional para afastar eventual risco de acusação de ocultação do real adquirente/encomendante da mercadoria?"*

35. Em relação aos questionamentos acima reproduzidos, deve-se observar que a consulente não identifica dúvida de interpretação relativa à 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 5, 7 e 8, supracitadas, também são ineficazes, conforme o disposto nos incisos II, XI e XIV, do art. 27 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

## CONCLUSÃO

36. Por todo o exposto, propõe-se que a presente consulta seja solucionada de forma parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 158, de 2021, esclarecendo que:

36.1 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.

36.2 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 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.

36.3 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 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.

36.4 É ineficaz a consulta na parte que não atende aos requisitos exigidos, especificamente em relação à segunda parte da pergunta nº 4 e das perguntas nº 5, 7 e 8, tendo em vista que não se trata de dúvida sobre a interpretação de norma tributária que caiba ser analisada em processo de consulta, em razão do previsto nos incisos II, XI e XIV, do art. 27 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

*Assinatura digital*

LUIZ HEITOR CANTAGALLI GUEDES  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Disit/SRRF01

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotin.

*Assinatura digital*

HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit/SRRF01

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinatura digital*

DANIEL TEIXEIRA PRATES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotin

**ORDEM DE INTIMAÇÃO**

Aprovo a Solução de Consulta parcialmente vinculada à Solução de Consulta nº 158, de 2021. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à interessada.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit