

Interposição fraudulenta e SC Cosit nº 158/2021: primeiros reflexos

Na coluna desta semana, mais uma vez retomaremos o Direito Aduaneiro, para tratar de um tema cada vez mais debatido no Carf e que, recentemente, foi objeto de decisão relevantíssima no âmbito do Processo Administrativo nº 15444.720091/2018-99 [1]: a figura do "encomendante do encomendante" na imputação da ocorrência de interposição fraudulenta nas operações de importação por posterior no mercado interno.



Diego Diniz Ribeiro
advogado e professor

A infração de interposição fraudulenta está capitulada no artigo 23,

inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76 [2], e já foi objeto de alguns textos nesta coluna, com diferentes vieses [3], dados os diferentes arranjos que pode, na prática, apresentar. A figura do "encomendante do encomendante" já foi, inclusive, particularmente abordada em artigo de um dos nossos colunistas [4], mas a existência de decisão recente e de manifestação da Receita Federal em sede de solução de consulta e também de Nota Coana trazem o tema novamente à baila.

De forma sumária, a operação a que nos referimos pressupõe uma empresa brasileira que opere com importações e exportações de mercadorias, incluindo importações por encomenda. Nos termos do artigo 3º da IN SRF nº 1.861/2018, nesse tipo de importação, a 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 ao encomendante predeterminado.

Tal empresa realiza a operação em favor de um encomendante (atacadista, identificado na *declaração de importação — DI*) que, por sua vez, adquire tais bens importados para suprir um contrato de fornecimento previamente estabelecido com uma empresa varejista, figura essa que tem sido chamada de "encomendante do encomendante". Inclusive, a encomenda por parte do atacadista junto a importadora normalmente é realizada à medida em que ele recebe os pedidos do seu cliente varejista.



Diante desse quadro, a questão que surge é a seguinte: na situação acima, a varejista seria a real encomendante dos bens, em detrimento da atacadista, formalmente declarada como tal na DI para fins de controle aduaneiro? Em caso positivo, teria ocorrido a "ocultação" do real encomendante, a ensejar a pena de perdimento por interposição fraudulenta?

Em situações análogas à aqui tratada, a fiscalização aduaneira vinha entendendo que haveria a interposição fraudulenta (qualificada como "de segundo nível", também chamada de interposição "em camadas"), sendo cabíveis as pesadas penalidades decorrentes desta infração.

Em razão das autuações desse tema, alguns casos chegaram ao Carf para julgamento, tendo o órgão reconhecido repetidas vezes não haver óbice que o encomendante, informado na DI tivesse um cliente destinatário da mercadoria, pois a relação entre eles se dá no âmbito do mercado interno (v. Acórdãos nº 3403-002.842 [5], 3403-002.941 [6], 3401-003.174 [7], 3302-003.512, 3302-003.513, 3302-003.514 [8]). Nem mesmo o fato de o pedido de compra do cliente ser anterior à operação de importação ou a existência de adiantamento de recursos do cliente final para o encomendante (dentro de um contrato de fornecimento entre eles) implicou a conclusão de que necessariamente ele deveria ser indicado na DI e vinculado à operação de importação (v. Acórdãos nº 3401-003.985 e 3401-003.978 [9]).

Nos precedentes do Carf, um elemento sempre considerado relevante era a *comprovação da capacidade financeira do encomendante*, como forma de demonstrar que ele não estava sendo simplesmente interposto pelo cliente final em uma cadeia de importação (v. Acórdãos nº 3401-003.966 [10], 3302-008.293 [11], 3302005.811 [12] e 3302006.011 [13]). Por outro lado, nas hipóteses em que se verificou que o cliente final do encomendante era quem supria o importador com recursos financeiros para a realização da aquisição no exterior, ele deveria ser considerado inserto na operação de importação (v. Acórdão n. 3401-002.807 [14]).

Apesar da relativa clareza de critérios nos precedentes acima, também houve situações nas quais o Carf, *em uma mesma operação*, apresentou decisões absolutamente díspares, ao exemplo dos Acórdãos nº 3401-006.746 [15] e 3402-007.150 [16]. Na primeira decisão citada afastou-se a acusação de interposição ao fundamento de inexistir provas hábeis a demonstrar uma conduta dolosa a justificar a ocorrência da suposta fraude ou simulação a caracterizar a interposição. Por sua vez, no segundo acórdão mencionado e analisando o mesmo acervo probatório, entendeu-se por manter a exigência aduaneira, ao fundamento de que as provas produzidas nos autos seriam suficientes para atestar a ocorrência da fraude.

Esta diametral divergência de decisões para os mesmos fatos é prova cabal da complexidade da questão, potencializada pela ausência de tratamento normativo categórico para a situação fática aqui tratada. Todavia, após o advento de tais decisões do tribunal administrativo, adveio a recente Solução de Consulta Cosit nº 158/2021 [17], que deixou pouca dúvida acerca da situação retratada acima, tendo em vista se tratar exatamente do caso em questão, conforme relatório:



"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".

Ao analisar esse arranjo fático, a Cosit foi categórica em responder que:

"2) (...) 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;

3) 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, (...) 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 artigo 23 do DL nº 1.455, de 1976;

4) 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 (...);

5) (...) O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, descaracterizar modalidade de importação indireta por encomenda".

Em outros termos, tal solução prevê que de fato existindo a operação de fornecimento no mercado interno entre atacadista e varejista, não há que se falar em interposição fraudulenta, *exceto se ficar demonstrado* (ônus probatório da fiscalização) que o importador não possuía estrutura econômica para suportar a operação.

Pois bem. Como esperado, essa importante manifestação da Receita Federal não passou despercebida no âmbito do Carf. O processo destacado na presente coluna, julgado em 16 de dezembro de 2021, foi o primeiro caso apreciado após a publicação da SC. Tal caso, importante frisar, apresentava as mesmas premissas fáticas aqui referidas e que foram tomadas como pressuposto para a veiculação da SC Cosit nº 158/2021.

Nessa oportunidade, a relatora do caso, conselheira Fernanda Vieira Kotzias, corretamente destacou a citada solução de consulta e a sua aplicabilidade ao caso, bem como destacou em debate ter restado provado que a empresa atacadista vendeu bens à varejista *dentro do ambiente doméstico*, ou seja, na qualidade de uma *operação interna*, inexistindo, portanto, qualquer ocultação, mediante simulação ou fraude, a caracterizar o ilícito aduaneiro.



Entender de forma distinta, ainda nas palavras da relatora, redundaria em restrição a um modelo comercial lícito, já que não vedado por lei, o que implicaria a indevida extensão de um tipo infracional, bem como afronta à livre concorrência e, em última análise, à segurança jurídica. Assim, o colegiado, por maioria de votos, afastou a pretensão aduaneira então debatida.

Os votos dissidentes destacaram que a citada solução de consulta não seria suficiente para afastar a exigência fiscal na situação em que fique demonstrado que o importador ou o encomendante *não tinham condições econômicas para suportar a operação*. Discutindo esse argumento, que como demonstrado acima já era considerado em outros precedentes do Carf nesse tipo de autuação, o conselheiro Leonardo Branco, em sede de debates, aduziu que a fiscalização, em momento algum ao longo do relatório fiscal, teria afirmado existir suprimento de recursos por parte da varejista para a atacadista, e dessa para a importadora. Aliás, essa conclusão é uma decorrência lógica da própria autuação, como ponderou a relatora do caso, caso contrário a acusação teria tratado a operação como se por conta e ordem fosse [\[18\]](#). Acontece que, em verdade, tal autuação pautou-se apenas na divergência quanto a quem seria a pessoa do real encomendante, se o atacadista (encomendante declarado como tal) ou o varejista ("encomendante do encomendante").

Apesar da citada divergência o que se observa é que a turma referendou um importante e *novel* ponto trazido pela SC Cosit nº 158/2021: *não constitui ilícito aduaneiro importações por encomenda em que já existe a figura do "encomendante do encomendante", bem como inexistente qualquer dever do encomendante declarado à Aduana de prestar tal informação em documentos de importação*.

Parece-nos que esse ponto, somado às demais conclusões que foram apresentadas na manifestação da Cosit, trouxeram relevantes parâmetros para a análise das imputações de interposição fraudulenta de terceiros e para a análise da legalidade de operações de importação, trazendo mais segurança para aqueles que operam no comércio internacional. Para além desse efeito sistêmico, essas diretrizes deverão balizar os debates vindouros que o Carf travará, em especial nas acusações que envolvam a figura do "encomendante do encomendante".

[\[1\]](#) O voto ainda não foi formalizado, mas já está disponível no canal do Carf no Youtube no seguinte link: [3ª Seção — 1ªTO 4ª Câmara \(16/12/2021\) – YouTube](#).

[\[2\]](#) *"Artigo 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".

[\[3\]](#) Por exemplo: [ConJur — Interposição fraudulenta e ausência de dolo nas decisões do Carf](#).



[4] <https://www.conjur.com.br/2020-nov-11/direto-carfinterposicao-fraudulenta-importacao-fornecimento-clientes>.

[5] Relator conselheiro Rosaldo Trevisan, julgado em 25/03/2014.

[6] Relator conselheiro Alexandre Kern, julgado em 24/04/2014.

[7] Relator conselheiro Augusto Fiel Jorge, julgado em 17/05/2016.

[8] Todos do relator conselheiro Paulo Déroulède, julgado em 25/01/2017.

[9] Ambos do relator conselheiro Augusto Fiel Jorge, julgados em 26/09/2017.

[10] Relator conselheiro Robson Bayerl, julgado em 31/08/2017.

[11] Relator conselheiro Corinho Oliveira Machado, julgado em 17/03/2020.

[12] Relator *ad hoc* Cons. Vinícius Guimarães, julgado em 24/09/2018.

[13] Redator designado Cons. Raphael Abad, julgado em 27/09/2018.

[14] Relator conselheiro Eloy Eros, julgado em 11/11/2014.

[15] Relatora conselheiro Mara Cristina Sifuentes, julgado em 20/08/2019.

[16] Relatora conselheiro Maysa de Sá Pittondo Deligne, julgado em 16/12/2019.

[17] A qual foi precedida pela Nota COANA nº 76/2020, na mesma linha conclusiva da SC, i.e., pela legitimidade da operação em que há a figura do "encomendante do encomendante".

[18] Em outros termos, a fiscalização não desconsiderou a operação perpetrada por considerá-la como uma importação por conta e ordem e, por conseguinte, suportada economicamente pelo encomendante, seja este o atacadista ou o varejista.

Date Created



19/01/2022