



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15165.721700/2021-69</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-014.296 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BOMBAY IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA, LUIS GUILHERME SANCHES, LUIS CARLOS FIN SANCHES JUNIOR
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 12/06/2020 a 12/05/2021

**NULIDADE. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTOS.**

É descabida a alegação de nulidade do lançamento de ofício, por não ter sido verificada qualquer das hipóteses que o invalidaria.

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Período de apuração: 12/06/2020 a 12/05/2021

INFRAÇÃO ADUANEIRA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ART. 23, V, §§ 1º A 3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/76. TEMA 1.293/STJ. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. LEI Nº 9.873/99. INFRAÇÃO ADUANEIRO-TRIBUTÁRIA. NÃO ENQUADRAMENTO ENTRE AS INFRAÇÕES EXCLUSIVAMENTE ADUANEIRAS. INAPLICABILIDADE DA TESE REPETITIVA.

A tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293/STJ disciplina a prescrição intercorrente em processos relativos a infrações aduaneiras de natureza exclusivamente administrativa, regidas pela Lei nº 9.873/99. A conduta de ocultação do sujeito passivo/real adquirente, tipificada no art. 23, V, §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, possui natureza aduaneiro-tributária, pois recai diretamente sobre a correta identificação da sujeição passiva dos tributos incidentes na importação, razão pela qual não se enquadra no âmbito de incidência do Tema 1.293/STJ.

INTERPOSIÇÃO PRESUMIDA. ORIGEM, DISPONIBILIDADE E TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS. DOCUMENTOS SUPERVENIENTES. ÔNUS DA PROVA.

A presunção relativa de interposição fraudulenta do § 2º do art. 23 exige efetiva não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos

recursos empregados nas operações examinadas. Juntados, ainda que em sede recursal, documentos idôneos que buscam demonstrar a origem e o fluxo dos recursos, e havendo enfrentamento analítico de seu conteúdo pelo colegiado, concluindo pela comprovação da origem, afasta-se a premissa fática de absoluta ausência de comprovação, elidindo-se a presunção.

INTERPOSIÇÃO COMPROVADA. EXAME SUBSIDIÁRIO. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. SÚMULAS CARF Nº 2, 155 E 160. CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO.

Para a caracterização da interposição fraudulenta comprovada, não basta a constatação de grupo econômico, gestão comum ou compartilhamento de estrutura. Exige-se prova robusta de que a pessoa jurídica atuada atuou como mera interposta, declinando-se, operação por operação, quem seria o real adquirente, quem suportou os riscos e benefícios econômicos e qual a exata correlação entre pedidos, pagamentos e importações. Ausente essa demonstração, e não tendo o Auto de Infração sequer incluído o alegado real adquirente no polo passivo, a multa equivalente ao valor aduaneiro não encontra suporte fático-jurídico para subsistir sob a ótica da interposição comprovada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

Reconhecida a insubsistência da infração principal, desaparece o suporte para a responsabilidade solidária dos coautuados.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA SUBSTITUTIVA. SÚMULA CARF Nº 02.

Aplicam-se, quanto à impossibilidade de controle difuso de constitucionalidade pelo CARF, a Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA SUBSTITUTIVA. LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. MULTA POR CESSÃO DE NOME. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 155.

A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

DANO AO ERÁRIO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. SÚMULA CARF Nº 160. A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer do recurso para rejeitar as preliminares. Com relação a alegação de prescrição intercorrente, por maioria, negar provimento, vencidos os conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior e Mateus Soares de Oliveira, manifestaram intenção de apresentar declaração de voto. No mérito, por maioria, dar provimento ao recurso. Vencida a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio.

Manifestaram interesse de fazer declaração de voto os Conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior e Mateus Soares de Oliveira. Entretanto, findo o prazo regimental, os Conselheiro(s) não apresentaram as declarações de voto, que devem ser tidas como não formuladas, nos termos do § 7º, do art. 114, da Portaria MF nº 1.634/2023 (RICARF)

*Assinado Digitalmente*

**Celso José Ferreira de Oliveira** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos até aquele momento processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o processo de impugnação do crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração de fls. 03 a 91, que exige recolhimento de R\$ 89.064.990,60 de multa equivalente ao valor aduaneiro de mercadorias sujeitas a perdimento e não localizadas, em razão de ter sido apurado que a empresa BOMBAY IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, doravante denominada BOMBAY, teria efetuado operações de comércio exterior em nome próprio, mas sem comprovar a origem dos

recursos empregados, caracterizando a infração de interposição fraudulenta prevista no art. 23, §2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Consta do Relatório Fiscal de fls. 02 a 91, a descrição das diligências e intimações efetuadas, além da análise dos documentos obtidos que levaram a autoridade fiscal concluir ter havido interposição fraudulenta pelas seguintes razões:

☒ Os 2 colaboradores com vínculo de emprego formal declarados por BOMBAY bem como os colaboradores com vínculo formal declarados por JFS DOBRASIL trabalham, sob unicidade gerencial, para a consecução dos interesses comerciais de uma única entidade de fato, dissimulada através da existência do “grupo econômico de empresas familiares” que serve aos interesses empresariais de Luís Carlos Fin Sanches Junior (CPF 016.365.350-03). Lembrando que como bem afirmou BOMBAY, Luís Carlos ao realizar a venda em 30/07/2020 da empresa constituída sob a razão social SLS TRADING RS (CNPJ 26.379.467/0001-88) e posteriormente alterada para SLS TRADING BRASIL, firmou contrato no qual se obrigou a não competir na área de atuação dessa empresa comercial importadora;

☒ As operações de importação registradas como sendo próprias de BOMBAY não são frutos de negociações comerciais entre essa entidade (na figura de

*seu proprietário ou de seus colaboradores) e os exportadores. Em verdade negociações são feitas por Luís Carlos Fin Sanches Junior, seu sócio na empresa americana SLS TRADING COMPANY USA CORPORATION o senhor Roberto de La Riva e colaboradores de JFS do Brasil;*

☒ *Aquisições de mercadorias a serem submetidas a despacho de importação por BOMBAY são feitas como fim específico de viabilizar o cumprimento de pedidos de compras aceitos por JFS do Brasil (de propriedade de Luís Carlos Fin Sanches Junior) de seus clientes;*

☒ *Houve utilização de recursos saídos de conta bancária de JFS do Brasil para custeio de dispêndios de operações de importação de BOMBAY;*

*Em decorrência da **decisão consciente de BOMBAY de**, mesmo tendo sido a ela concedido 4 prorrogações e prazo, das quais totalizaram prazo de 92 (noventa e dois) dias para que apresentasse os documentos e esclarecimentos solicitados, não apresentar à Fiscalização (1) os documentos que comprovassem a verdadeira origem dos recursos a ela entregues entre os dias 1 e 12/06/2020 por seu proprietário para a integralização do capital social subscrito e para adiantamento de capital social, (2) documentos que fizessem*

*provas dos reais interlocutores e dos termos das negociações com seus principais exportadores e clientes e (3) seus registros contábeis e extratos bancários que são indispensáveis para a avaliação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos por ela supostamente empregados para a realização de suas operações de importação, restou configurada a situação prevista no art. 23, §2º, do Decreto-Lei nº1.455/76, ou seja, a presunção legal da ocorrência INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA em suas operações de importação.”*

No Relatório Fiscal é esclarecido que houve retenção de mercadorias ainda não desembaraçadas, em razão de não ter sido prestada a garantia prevista no art. 12 da IN RFB nº 1.986/2020, processo administrativo fiscal nº 15165.721596/2021-11, no qual foi lavrado o AUTO DE INFRAÇÃO E TERMO DE APREENSÃO E GUARDA FISCAL nº 0917900-84338/2021 e foi PROPOSTA A APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO a elas, conforme determina o art. 23, § 1º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Também é relatado que as DI nº 21/0351332-0, nº 21/0362898-4, nº 21/0362964-6, nº 21/0362978-6, nº 21/0363013-0, nº 21/0363041-5, nº 21/0617466-6, nº 21/0621639-3, nº 21/0681057-0, nº 21/0703859-6, nº 21/0755302-4 e nº 21/0908722-5 foram desembaraçadas antes da conclusão do procedimento, em razão de a autuada ter prestado garantia no valor fixado pela Fiscalização, PAF nº 15165.7205888/2021-49, que se encontra apensado ao presente processo, fl. 3.380. Apesar de intimada, em 07/07/2021, a BOMBAY não informou o local onde essas mercadorias estariam ou se haviam sido vendidas. As mercadorias desembaraçadas antes do início do procedimento fiscal foram totalmente revendidas pela BOMBAY, conforme NF-e por ela emitidas.

Assim, o lançamento foi efetuado para cobrança da multa prevista no art. 23, V, §2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76 sobre 217 mercadorias nacionalizadas por BOMBAY, desde sua constituição, que foram revendidas ou cuja localização não foi informada.

Como o AUTO DE INFRAÇÃO E TERMO DE APREENSÃO E GUARDA FISCAL Nº 0917900-84338/2021 somente apreendeu 28 volumes (CIF de US\$ 40.618,77) que ainda permaneciam no Recinto Alfandegado referentes à DI nº 21/0309067-4, com CIF total de US\$ 69.781,76 e 48 volumes, foi incluído no presente lançamento R\$ 156.135,67 referente à carga já desembaraçada, CIF US\$ 29.013,41, convertido à taxa do dia do registro da DI (5,3815). Às fls. 87 a 91, consta planilha especificando as DI objeto do lançamento da multa e o respectivo valor aduaneiro.

A responsabilidade passiva foi atribuída à BOMBAY e ao seu proprietário e administrador LUIZ GUILHERME SANCHES, com base nos arts. 94, caput, e 95, IV, do Decreto-Lei nº 37/66. Os mesmos dispositivos legais foram a base da

responsabilização de LUIS CARLOS FIN SANCHES JR, que embora não tivesse papel formal de sócio ou administrador de BOMBAY, exercia gerência direta nas importações, conforme constatado nas Diligências Fiscais.

Às fls. 92 a 3.378, foram acostados os documentos referentes à fase de preparação do lançamento e os Termos de Retenção de Mercadorias.

A BOMBAY foi cientificada do lançamento por via eletrônica, em 27/07/2021 – fls. 3.381 e 3.382. Na mesma data, LUIZ GUILHERME SANCHES e LUIS CARLOS FIN SANCHES JR foram cientificados por via postal, fls. 3.383 e 3.384.

Em 26/08/2021 – fl. 3.386, a BOMBAY apresentou, por intermédio de procuradores – fls. 3.438 a 3.439, a impugnação de fls. 3.388 a 3.429, instruída com os documentos de fls. 3.431 a 3.440.

Suscita nulidade do lançamento, alegando violação ao princípio da motivação e tipificação da infração, além de cerceamento do direito de defesa, porque o auto de infração não teria delimitado a circunstância fática e nem identificado precisamente os fatos e fundamentos infringidos utilizando “um relatório fiscal confuso e pautado tão somente em conjecturas, meros indícios, e não em provas, para autuar a Impugnante pela suposta prática de interposição fraudulenta”. Ressalta que nem teria sido definida, com clareza, a espécie de dano causado, se presumida ou comprovada, uma vez que o relatório fiscal teria utilizado mais de um fundamento legal e acusações contraditórias, ora citando presunção legal de interposição e ora identificando o real interessado. Entende que, se admitida a presunção legal de falta de comprovação dos recursos, não teria como se provar quem seria o real interessado.

Aduz que a fiscalização teria mencionado, por diversas vezes, a existência de simulação, mas não a teria provado, porque não demonstrou o intuito de enganar o Fisco e nem vantagem do contribuinte e/ou prejuízo do Fisco nas operações de importação objeto do lançamento. Ressalta que que jamais negou ser parte de um grupo econômico familiar da suposta ocultada.

Sustenta que a multa exigida é de extrema gravidade para o patrimônio da empresa e violaria o princípio constitucional da atividade econômica.

Insiste na ocorrência de nulidade decorrente de imputação de penalidade baseada em deduções e presunções, sem descrição dos fatos ensejadores e apresentação de provas concretas, o que considera se tratar de desvio de poder e ato arbitrário.

Afirma que seria ônus da fiscalização demonstrar que a impugnante não teria capacidade financeira, econômica e operacional para realizar as importações, acrescentando que os documentos contábeis, comprovantes de pagamento aos exportadores, DI e recebimento de vendas no mercado interno seriam prova hábil e idônea da regularidade das importações.

Alega nulidade do lançamento, também, por erro na identificação do sujeito passivo, porque a empresa JFS do BRASIL não foi incluída no auto de infração, apesar de ter sido suscitada como a real interessada na importação, citando o art. 142 do CTN e arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 para afirmar que “a Fazenda não poderia renunciar com relação a um dos possíveis devedores solidários”. Discorre sobre efeitos o aspecto vinculante da atividade de lançamento e sobre os efeitos da solidariedade na constituição do lançamento e na execução fiscal para corroborar sua afirmação de que a exigência deve ser direcionada a todos os devedores.

Admite que integra um Grupo Econômico de empresas familiar dirigida por profissionais habilitados e pelos dois irmãos sócios, que possuem expertise, reconhecida nacional e internacionalmente, no comércio, importação e distribuição de aço e outras commodities. Salienta que eles foram incluídos no polo passivo sem qualquer intimação prévia para prestar esclarecimentos, o que caracterizaria nulidade por violação ao devido processo legal.

Sustenta inexistir qualquer confusão patrimonial que permitisse estender as obrigações das empresas aos sócios, afirmando ser necessária determinação judicial para que os bens particulares dos sócios fossem atingidos.

Admite que o início das atividades do grupo ocorreu em meados de 2016, com a constituição da SLS Trading RS e da SLS Distribuidora Eireli, depois alterada para a JFS do Brasil Indústria e Comércio Eireli, e que a SLS Trading RS (atual MAX METAIS) foi vendida em agosto de 2020, tendo sido necessário constituir a BOMBAY exclusivamente em nome do irmão LUIS GUILHERME SANCHES, por conta de cláusula estipulando que LUIS CARLOS FIN SANCHES JR não poderia figurar como sócio de trading por prazo determinado existente no acordo firmado com o comprador da MAX METAIS (antiga SLS Trading). Informa que a SLS Trading Company USA Corporation seria empresa devidamente registrada e regular que exerce atividade de trading internacional e que, oportunamente, poderá franquear o acesso à sua contabilidade. Sustenta que o referido grupo tem diversos empregados, além de terceirizados, que desenvolvem conjuntamente a operacionalização de todas as atividades das empresas, acrescentando que, por causa da pandemia da COVID 19, vários permaneceram em home office.

Afirma ter apresentado documentos de constituição da empresa e contratos de prestação de serviços que comprovariam sua capacidade operacional e terceirização de serviços, destacando possuir 2 funcionários e utilizar armazéns alfandegados, além da terceirização dos serviços contábeis, de armazenamento, de despacho aduaneiro e de logística de transporte. Destaca que os próprios sócios desempenhariam atividades laborais nas empresas. Ressalta que empresas interpostas seriam somente “de fachada”, caso diferente da BOMBAY, que está legalmente constituída e possui estrutura física e operacional para exercer suas atividades.

Insurge-se contra a eventual ocorrência de interposição fraudulenta presumida, afirmando que sua capacidade financeira estaria comprovada com apresentação de documentos hábeis e idôneos da integralização do Capital, os quais teriam sido indevidamente desconsiderados pela fiscalização.

Apresenta exemplo de detalhamento das despesas com importação e contratos de câmbio que teriam sido pagos por meio de débito em sua conta corrente, citando também a apresentação de planilha de recebimento pelas vendas efetuadas, entendendo que isso comprovaria seu fluxo de caixa. Acrescenta que, para conseguir a habilitação na modalidade ilimitada no RADAR, teria sido realizada análise prévia de sua capacidade econômica e que as comprovações de pagamentos efetuados pela JFS do BRASIL eram de valores insignificantes, além dela não ser a única cliente da BOMBAY.

Protesta contra a atribuição de interposição fraudulenta comprovada, argumentando não existir elemento narrativo ou probatório que comprove ter atuado com dolo, fraude ou simulação e nem de ter provocado dano ao Erário. Insiste que a fiscalização teria apresentado somente indícios frágeis, sem relacioná-los com as DI autuadas. Afirma que as mercadorias foram vendidas a diversos compradores e que a jurisprudência do CARF exigiria a comprovação dos fatos imputados a cada DI. Ressalta que seria incabível a alegação de ocultação do real interessado porque a BOMBAY e a JFS do BRASIL pertenceriam ao mesmo grupo econômica e “ninguém é “laranja” de si mesmo”.

Insiste que a fiscalização não teria comprovado a ocultação com fraude ou simulação, além do dolo, que considera essenciais para exigência da penalidade, uma vez que o dano ao Erário e a sonegação precisariam explicitar a conduta infracional tributária ou financeira lesiva ao patrimônio público, quantificar o dano causado e identificar o sujeito passivo que o cometeu.

Alternativamente, pede que lhe seja aplicada a penalidade mais benéfica prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, aludindo à previsão legal do art. 112 do CTN.

Cita jurisprudência e doutrina para corroborar diversas alegações.

Finaliza solicitando o reconhecimento das nulidades suscitadas e, alternativamente, a improcedência do lançamento e a liberação das garantias que foram prestadas no processo nº 15165.720588/2021-49.

LUIZ GUILHERME SANCHES apresentou, em 26/08/2021 – fl. 3.441, por intermédio de procuradora – fl. 3.479, a impugnação de fls. 3.443 a 3.478, instruída com os documentos de fls. 3.479 a 3.482.

Insurge-se contra sua colocação no polo passivo, afirmando ser ilegítimo responsabilizá-lo por obrigação tributária imposta à pessoa jurídica da qual é sócio, ressaltando que sequer foi intimado a prestar esclarecimentos ou apresentar documentos no curso do processo fiscal, o que, segundo o seu entendimento, caracterizaria cerceamento do direito de defesa e acarretaria

nulidade do lançamento. Salaria que todas as informações prestadas no curso da investigação foram efetuadas pela pessoa jurídica.

Afirma que a pessoa jurídica é um ente autônomo e, assim, seria inaplicável atribuir responsabilidade solidária ao sócio, por obrigação tributária da empresa. Enfatiza não haver decisão judicial, comprovação da ocorrência de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, prova de conduta com excesso de poder ou infração à Lei ou ao contrato social que autorizasse a extensão das obrigações da empresa ao sócio e que a responsabilidade solidária atribuída violaria o princípio da legalidade.

Protesta contra a atribuição de responsabilidade com base nos arts. 94 e 95, I, do Decreto-lei nº 37/1996, afirmando que seriam específicos para o imposto de importação e, no presente caso, não haveria qualquer infração à legislação desse tributo, tratando-se de suposta prática de fraude no comércio exterior.

Repete as alegações suscitadas na impugnação da BOMBAY acerca da:

1. nulidade por violação ao princípio da motivação e da tipificação com cerceamento do direito de defesa;
2. nulidade por ausência de prova da suposta infração e por utilização de meras suposições e indícios;
3. nulidade por erro de indicação do sujeito passivo, uma vez que a JFS do BRASIL não teria sido incluída no polo passivo;
4. improcedência do lançamento em razão da existência de grupo econômico;
5. existência de capacidade operacional da empresa, com destaque para utilização de serviços terceirizados e estrutura compatível com as atividades que desempenha;
6. inoportunidade de interposição fraudulenta presumida, uma vez que teria demonstrado sua capacidade financeira por meio de apresentação de: documentos hábeis e idôneos para comprovar a integralização de capital; contratos de fechamento de câmbio; comprovantes de pagamento de despesas e tributos devidos nas importações; notas fiscais de vendas e habilitação para operar no comércio exterior na modalidade ilimitada;
7. inoportunidade de interposição fraudulenta na modalidade comprovada porque não foi comprovada a simulação ou fraude na ocultação em cada uma das DIs atuadas;
8. ausência de comprovação de dolo, elemento que seria necessário para a tipificação da conduta de interposição fraudulenta e dano ao Erário.

Finaliza solicitando sua exclusão do polo passivo, o reconhecimento das nulidades suscitadas e a improcedência do lançamento, aludindo à ocorrência de bis-in-idem porque já teria sido aplicada a pena de perdimento.

LUIS CARLOS FIN SANCHES JR apresentou, em 26/08/2021 – fl. 3.483, por intermédio de procuradora – fl. 3.523, a impugnação de fls. 3.485 a 3.522, instruída com os documentos de fls. 3.523 a 3.525.

Insurge-se contra o auto de infração, afirmando que estaria calcado em equívocos e meras deduções.

Sustenta ter agido como mero colaborador de seu irmão, dono da BOMBAY, porque fariam parte de um grupo econômico de empresas familiar e porque estava proibido de atuar como sócio/titular de trading, por cláusula existente na venda da SLS Trading RS.

Repete as alegações suscitadas na impugnação de LUIZ GUILHERME SANCHES acerca da:

1. nulidade por cerceamento de defesa, em razão de não haver sido intimado para prestar esclarecimentos e apresentar documentos, anteriormente à lavratura do auto de infração;
2. ausência de possibilidade de atribuir responsabilidade solidária ao sócio de empresa, quando inexistente decisão judicial, comprovação da ocorrência de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, prova de conduta com excesso de poder ou infração à Lei ou ao contrato social;
3. equívoco na atribuição de responsabilidade baseada nos arts. 94 e 95, I, do Decreto-lei nº 37/1996, porque seriam específicos para o imposto de importação e, no presente caso, não teria havido qualquer infração à legislação desse tributo, tratando-se de suposta prática de fraude no comércio exterior.
4. nulidade por violação ao princípio da motivação e da tipificação com cerceamento do direito de defesa;
5. nulidade por ausência de prova da suposta infração e por utilização de meras suposições e indícios;
6. nulidade por erro de indicação do sujeito passivo, uma vez que a JFS do BRASIL não teria sido incluída no polo passivo;
7. improcedência do lançamento em razão da existência de grupo econômico;
8. existência de capacidade operacional da empresa, com destaque para utilização de serviços terceirizados e estrutura compatível com as atividades que desempenha;
9. inoportunidade de interposição fraudulenta presumida, uma vez que teria demonstrado sua capacidade financeira por meio de apresentação de: documentos hábeis e idôneos para comprovar a integralização de capital; contratos de fechamento de câmbio; comprovantes de pagamento de despesas e tributos devidos nas importações; notas fiscais de vendas e habilitação para operar no comércio exterior na modalidade ilimitada;

10. inocorrência de interposição fraudulenta na modalidade comprovada porque não foi comprovada a simulação ou fraude na ocultação em cada uma das DIs atuadas;

11. ausência de comprovação de dolo, elemento que seria necessário para a tipificação da conduta de interposição fraudulenta e dano ao Erário.

Conclui pleiteando sua exclusão do polo passivo, o reconhecimento das nulidades suscitadas e a improcedência do lançamento.

As impugnações foram acatadas como tempestiva pelo órgão de origem – fl. 3.537.

Sobreveio a decisão de primeira instância ementada da seguinte forma:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

PERÍODO DE APURAÇÃO: 12/06/2020 a 12/05/2021

NULIDADE. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTOS.

É descabida a alegação de nulidade do lançamento de ofício, por não ter sido verificada qualquer das hipóteses que o invalidaria.

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA.

Presume-se interposição fraudulenta na importação a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, cuja penalidade é a pena de perdimento dos produtos importados e, quando esses não são localizados, é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro.

SUJEIÇÃO PASSIVA. MULTA SUBSTITUTIVA DE PERDIMENTO DE MERCADORIAS. IMPORTAÇÃO.

Responde pela multa substitutiva do perdimento de mercadorias, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

Impugnação Improcedente

Tributário Mantido

Irresignada, os recorrentes interpuseram os seus recursos voluntários em que repisam as teses centrais de suas impugnações, trazendo apenas refinamentos argumentativos e melhor organização fática, sem, no entanto, inovação recursal relevante.

Em 07 de agosto de 2025, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 3743-3744), solicitou-se a juntada de diversos documentos contábeis, fiscais, bancários e a petição

denominada de Pedido de Não Sobrestamento e Comprovação de Origem (fls. 3750-3784), em que se aprofundam os argumentos e provas em torno da comprovação de origem dos recursos.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Celso José Ferreira de Oliveira**, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade pelo que se deve dele conhecer.

### **Juntada de documentos em data posterior à interposição do Recurso Voluntário**

A recorrente, depois de interposto o Recurso Voluntário, solicitou a juntada de diversos documentos contábeis, fiscais, bancários, em que se apresenta como, supostamente, deve-se tomar como comprovada a origem, disponibilidade e transfência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior e, particularmente, como foram aportados os recursos pelo sócio LUÍS GUILHERME SANCHES na BOMBAY a título de integralização de capital e adiantamento para aumento de capital.

Assim, apresentaram-se os documentos de fls. 3745 a 3749, a petição de fls. 3750 a 3784 e os documentos de fls. 3785 a 3790 (ECD LG TRANSPORTES), de fls. 3791 a 3794 (EXTRATO BANCÁRIO BOMBAY), de fls. 3795 a 3796 (DRE BOMBAY 1º TRI 2021), de fls. 3799 a 4656 (Dis), fls. 4657 a 5267 (CONTRATOS DE CÂMBIO – parte 01), de fls. 5268 a 5678 (CONTRATOS DE CÂMBIO – parte 02).

Penso que se trata de matéria referente à discussão dos limites materiais da restrição à produção de provas no âmbito do processo administrativo fiscal, tal como disposto §§4º e 5º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, em contraposição ao disposto no artigo 38 da Lei nº 9.784, de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, conforme o disposto no seu artigo 69. Neste sentido, por todos, as lições do MICHELS (MICHELS, Gilson Wessler. **Processo Administrativo Fiscal: litigância tributária no contencioso administrativo**. São Paulo: Cenofisco, 2018, p. 148):

Entretanto, tal norma disciplina tão-somente a apreciação de prova documental no PAF, e evidentemente não abrange a hipótese de apresentação de parecer jurídico em complemento à impugnação. As interessadas citaram oportunamente a doutrina de Sérgio Ferraz e de A. A. Dallari para explicitar a natureza de um parecer jurídico. No caso, a disciplina adequada seria efetivamente a do art. 38 da LGPAF (Lei 9.784/99), utilizada subsidiariamente, já que o PAF (Decreto 70.235/72) é omissivo quanto a isto. A norma evocada prevê que antes da decisão, na fase de instrução, pode-se juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo. Portanto, a recusa de apreciação do parecer jurídico juntado aos autos na fase de instrução, antes da tomada de decisão, caracteriza cerceamento ao direito de defesa, eivando de nulidade absoluta a decisão recorrida.

Enfatiza-se que nesta situação a juntada do parecer não afetou de forma alguma o trâmite processual, não o prolongou, e não se justifica a recusa de conhecimento de matéria de defesa que necessariamente haveria de ser apreciada também em segunda instância, de forma que a omissão do julgador a quo também afronta o direito do contribuinte ao duplo grau de jurisdição. Houve claro cerceamento ao direito de ampla defesa.

Entretanto, tal norma disciplina tão-somente a apreciação de prova documental no PAF, e evidentemente não abrange a hipótese de apresentação de parecer jurídico em complemento à impugnação. As interessadas citaram oportunamente a doutrina de Sérgio Ferraz e de A. A. Dallari para explicitar a natureza de um parecer jurídico. No caso, a disciplina adequada seria efetivamente a do art. 38 da LGPAF (Lei 9.784/99), utilizada subsidiariamente, já que o PAF (Decreto 70.235/72) é omissivo quanto a isto. A norma evocada prevê que antes da decisão, na fase de instrução, pode-se juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo. Portanto, a recusa de apreciação do parecer jurídico juntado aos autos na fase de instrução, antes da tomada de decisão, caracteriza cerceamento ao direito de defesa, eivando de nulidade absoluta a decisão recorrida.

Enfatiza-se que nesta situação a juntada do parecer não afetou de forma alguma o trâmite processual, não o prolongou, e não se justifica a recusa de conhecimento de matéria de defesa que necessariamente haveria de ser apreciada também em segunda instância, de forma que a omissão do julgador a quo também afronta o direito do contribuinte ao duplo grau de jurisdição. Houve claro cerceamento ao direito de ampla defesa. (Acórdão nº 303-34.308)

Em nada diferem os documentos juntados e são pertinentes a matéria debatida neste processo.

Neste sentido, o Acórdão CSRF nº 9303-007.855 que em suas razões para decidir assevera:

[...]

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (anterior Portaria MF n.º 256/09), devendo, portanto, ter prosseguimento.

Em sede de contrarrazões, sustenta a Contribuinte que a Fazenda Nacional pretende ver discutida matéria relativa à suposta supressão de instância, ponto sobre o qual supostamente não trata o acórdão n.º 20177.370 indicado como paradigma.

No caso em apreço, a discussão principal de mérito refere-se à possibilidade de serem considerados como prova os documentos juntados aos autos na fase recursal, matéria que foi tratada no acórdão recorrido entendendo pela possibilidade de serem aceitas as notas fiscais e o livro razão para comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário e também no julgado paradigmático, segundo o qual a instrução processual deve ficar concentrada ao momento da impugnação. O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (anterior Portaria MF n.º 256/09), devendo, portanto, ter prosseguimento.

O exame de admissibilidade proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento foi claro nesse sentido, in verbis:

[...]

*As ementas e os votos condutores da decisão recorrida e da decisão paradigma evidenciam a divergência de entendimento suscitada: nº paradigma, entendeu-se que a instrução processual é concentrada na impugnação, considerando precluso o direito de juntar documentos após esta fase, a menos que o sujeito passivo requeira em primeira instância a juntada posterior ou apresente justificativa legal para fazê-lo; no recorrido, aceitou-se a juntada de documentos após o julgamento de primeira instância e decidiu-se favoravelmente à contribuinte com base nestes documentos, sem*

*que tenha havido requerimento ou justificativa legal nos termos considerados no acórdão paradigma.*

[...]

Portanto, resta caracterizada a divergência jurisprudencial apta a ensejar o prosseguimento do apelo especial.

### **Mérito**

No mérito, gravita a controvérsia em torno da possibilidade de serem apreciados argumentos e provas trazidos na fase recursal, posteriormente ao julgamento de primeira instância.

A impugnação e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235/72, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõem os §§ 4º e 5º do art. 771 da Instrução Normativa RFB nº 1300/2012, que reproduzem os termos dos §§ 4º e 5º do art. 66 da IN RFB nº 900/2008.

No âmbito do processo administrativo fiscal, portanto, a impugnação instaura a sua fase litigiosa (art. 14, do Decreto nº 70.235/72) e constitui-se em meio de suspensão da exigibilidade do débito pela Fazenda Nacional, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional CTN.

Assim, quando o contribuinte se omite em combater algum item da exigência fiscal na impugnação ou deixa de juntar os documentos que comprovem o seu direito, caracterizar-se-á a sua concordância com aquela parte, considerando-se como não impugnada, razão pela qual poderá a Autoridade Administrativa providenciar, em autos apartados, a cobrança da parcela não contestada.

Conforme disposto nos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/1972, não se pode discutir no processo administrativo aquilo que o contribuinte se absteve de questionar na impugnação/manifestação de inconformidade, pois opera-se o fenômeno da preclusão. O texto legal está assim redigido:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II a qualificação do impugnante;*

*III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

*IV as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.*

*V se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.*

*§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.*

*§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.*

*§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.*

*§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

Por conseguinte, a não impugnação da matéria trará, efetivamente, a presunção de verdade das alegações, impedindo o julgador de adentrar nas discussões a ela pertinentes.

Sobre a preclusão, lecionam os ilustres doutrinadores Maria Teresa Martínez López e Marcos Vinícius Neder, na obra *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*:

"A preclusão ligase ao princípio do impulso processual. Consiste em um fato impeditivo a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o recuo às fases anteriores do procedimento. Por força deste princípio, anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual.

Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase da impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.

Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas em primeiro grau. Tal qual no processo civil, o administrativo fiscal, pelas regras do Decreto nº 70.235/72, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais preestabelecidos conforme se depreende do exame do seu artigo 16, a saber:

*"Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I omissis;*

*II omissis;*

*III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir."*

Nessa mesma linha, o artigo 17 do PAF considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Segundo este dispositivo não é lícito inovar na produção recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância a quo. Apenas os fatos ainda não ocorridos na fase impugnatória ou os de que o contribuinte não tinha conhecimento é que podem ser suscitados no recurso ou durante o seu processamento."

[...]

No caso dos presentes autos, tendo em vista que os documentos trazidos aos autos pela Contribuinte comprovaram a liquidez e certeza de parte do crédito tributário declarado na DCOMP, e têm valor fiscal notas fiscais e livro razão, entende-se pela possibilidade de aceitação, já que não demandam novas discussões no âmbito do recurso voluntário, apenas complementando o que já fora trazido em sede de manifestação de inconformidade.

Também com relação à produção de provas no âmbito do processo administrativo fiscal, admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade

de primeira instância, ainda mais quando alteram substancialmente a prova do fato constitutivo. A flexibilização está no próprio art. 16 do Decreto nº 70.235/72, ao prever hipóteses de juntada de provas em momento posterior à impugnação quando concretizadas quaisquer das situações previstas no §4º, o que ocorre nos presentes autos.

Pertinente nesse aspecto, para que o posicionamento aqui defendido o seja de forma clara, transcrever uma vez mais lição dos ilustres Maria Teresa Martínez López e Marcos Vinícius Neder, na obra Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado:

*"Este tratamento, contudo, não tem sido levado às últimas consequências pela Fazenda nos casos de inovação de prova, mediante juntada aos autos de elementos não submetidos à apreciação da autoridade monocrática. Nessa hipótese, por força do princípio da verdade material, impõe-se o exame dos fatos. Sobretudo, se os documentos alteram, substancialmente, a prova do fato constitutivo. [...]"*

*O direito da parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca de sua utilidade e necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da Justiça. [...]"*

*O artigo 38 da Lei nº 9.784/99 flexibiliza o rigor do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 e permite que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa.*

*Nesse mesmo sentido, é o permissivo contido no art. 63, parágrafo 2º, da Lei nº 9.784/99 que admite a revisão pela Administração do ato ilegal mesmo não tendo sido conhecido o recurso desde que não operada a preclusão administrativa. Ainda nesta linha, o artigo 65, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99 prescreve que poderão ser revistos, a qualquer tempo, os processos administrativos de que resultem sanções quando surgirem fatos novos ou circunstância relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada."*

[...]

Do mesmo modo, o Acórdão CSRF nº 9101-005.474:

**Ementa:** ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2007 DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, evidencia-se que não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário, mas que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação.

[...]

O litígio decorreu de não-homologação de compensações vinculadas ao saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2007, em razão da confirmação parcial das retenções na fonte deduzidas no período. A autoridade julgadora de 1ª instância declarou improcedente a manifestação de inconformidade porque a Contribuinte alegou, mas não provou, que as receitas financeiras não oferecidas à tributação em 2007 teriam sido apropriadas nos anos calendário anteriores (e-fls. 107/119). O Colegiado a quo, por sua vez, apreciou os documentos apresentados em recurso voluntário e, invocando a Súmula CARF nº 80, reconheceu o direito à dedução das retenções glosadas, homologando as compensações até o limite do direito creditório reconhecido (e-fls. 633/644).

[...]

A PGFN argumenta, na linha dos paradigmas, que a instrução processual é concentrada na fase da impugnação, considerando-se precluso o direito de juntar documentos quando o sujeito passivo não requerer em primeira instância e nem apresentar uma das justificativas legais para tanto. E observa que os documentos existiam desde a impugnação, mas somente foram juntados na fase recursal, hipótese na qual os paradigmas defendem que não se pode conhecer provas/argumentos que não foram apreciadas pela autoridade de primeira instância, sob pena de ocorrer uma supressão de instância.

[...]

É certo tratar-se, no caso, de prova documental que o sujeito passivo já dispunha quando manifestou sua inconformidade contra a não-homologação das compensações declaradas, e esta circunstância se prestou como argumento válido para dispensar a autoridade julgadora de 1ª instância de demandar diligência e permitir ao sujeito passivo complementar as provas dos fatos alegados. Todavia, é também certo que o sujeito passivo não fora antes intimado a apresentar tais provas, cuja importância somente surge quando acolhido o documento por ela juntado à manifestação de inconformidade para provar a existência das retenções.

Em tal contexto, resta evidente a apresentação de prova, em recurso voluntário, para contraposição de fatos ou razões trazidas aos autos depois da impugnação, e não prospera a objeção da PGFN à apreciação destes elementos apenas porque o sujeito passivo deles já dispunha no momento em que manifestou sua inconformidade contra a não-homologação das compensações.

Por fim, no que diz respeito à alegação de supressão de instância, cabe observar que nada na legislação processual tributária impede o CARF de analisar provas

assim trazidas em recurso voluntário. Como visto, o art. 16, §4º, alínea “c” permite que as provas sejam apresentadas depois da impugnação quando se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sem estipular que os autos sejam restituídos à autoridade julgadora de 1ª instância, caso esta já tenha apreciado a impugnação. Em verdade, quando o legislador tratou, especificamente, da juntada de provas depois da impugnação, expressamente admitiu sua apreciação unicamente em segunda instância administrativa, consoante art. 16, §6º do Decreto nº 70.235/72:

*Art. 16. A impugnação mencionará: [...] § 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

A toda evidência, os argumentos e documentos analisados na petição apresentada estão no contexto da matéria em litígio e debatida nos autos, qual seja, a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

Ademais, trata-se de documentos como a contabilidade digital (ECD), extratos bancários do sócio pessoa física e da própria BOMBAY, cheque já apresentado anteriormente. Assim, de fato, não havendo sido apresentados os documentos durante a fase procedimental e inquisitória, ou poderiam e deveriam ser apresentados em sede processual ou o processo, em matéria de instrução probatória, seria imprestável.

É certo que há concentração da instrução processual a teor do que dispõe o artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. No entanto, também é legitimamente possível que haja juntada de provas em sede recursal e disso dá conta o próprio Decreto já mencionado, no mesmo artigo 16, em seus parágrafos 4º e 5º, a ponto de, em seu parágrafo 6º, prescrever que, havendo sido proferida decisão de primeira instância, os documentos porventura apresentados deverão permanecer nos autos para, interposto o recurso, serem apreciados pela autoridade de segunda instância. Some-se a isto que não pode deixar de ser dado guarida à aplicação do artigo 38 da Lei nº 9.784, de 1999, que, da mesma maneira, flexibiliza a aplicação restritiva do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Assim, tomo como legítima a juntada dos documentos.

### **Preliminares**

Os recorrentes alegam nulidades:

- i) Violação ao Princípio da Motivação e Tipificação da Infração - Cerceamento ao Direito de Defesa;
- i i) Presunções e Indícios - Ausência de Prova da Suposta Infração;
- iii) Erro na Indicação do Sujeito Passivo.

Não vejo razões para reforma da decisão de primeira instância em relação às preliminares.

O auto de infração está suficientemente fundamentado tanto em relação aos fatos, quanto aos seus fundamentos legais. Tanto é assim que substancial impugnação, e do mesmo modo recurso voluntário, foi apresentada.

Acerta a decisão de primeira instância ao tomar a imputação quanto aquela a que faz referência o auto de infração, qual seja, a interposição fraudulenta na modalidade presumida por não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Assim, as menções à falta de capacidade operacional da BOMBAY são reforço daquilo que a ela se imputa.

Ora, em sendo a imputação de interposição presumida, obviamente, nada há de errado com a identificação do sujeito passivo, o que, por sinal, reforça o entendimento de que a imputação feita é aquela do §2º do inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

Assim, adoto como minhas, portanto, as razões de decidir da primeira instância e voto por rejeitar as preliminares arguidas.

### **Mérito**

Retomo de maneira sintética a controvérsia presente nestes autos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou improcedente impugnação ao Auto de Infração de multas substitutiva de perdimento lavrado com fundamento no art. 23, V, §§ 1º, 2º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

O Auto de Infração imputou aos recorrentes a prática de interposição fraudulenta em operações de importação realizadas sob a titularidade de BOMBAY Importação e Exportação Ltda., no período de 12/06/2020 a 12/05/2021, totalizando 217 declarações de importação. Como as mercadorias não foram localizadas ou teriam sido revendidas, propôs-se a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, na forma do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, no montante de R\$ 89.064.990,60.

Segundo a fiscalização, BOMBAY teria sido constituída e operado como mera interposta em benefício de terceiros, não dispondo de capacidade financeira própria para suportar o volume das importações. Sustentou-se, em síntese, que (i) o capital social e os aportes iniciais do sócio Luiz Guilherme não teriam origem comprovada; e (ii) a empresa não teria apresentado, a despeito de sucessivas intimações, extratos bancários e registros contábeis que comprovassem a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior.

A atuada e os coatuados apresentaram impugnações, nas quais contestaram a capitulação jurídica adotada, alegaram nulidade do lançamento por vícios materiais e formais, afastaram a alegada ausência de capacidade financeira e sustentaram a inexistência de interposição fraudulenta, tanto na modalidade presumida quanto na comprovada. Requereram, ainda, o afastamento da multa equivalente ao valor aduaneiro.

A Delegacia de Julgamento afastou as preliminares e manteve integralmente o lançamento, entendendo configurada a interposição fraudulenta, notadamente pela suposta não comprovação da origem dos recursos e pela existência de um grupo econômico e operacional entre BOMBAY, JFS do Brasil e outras empresas ligadas à família Sanches.

Contra esse acórdão foram interpostos recursos voluntários pelos três atuados, nos quais reiteraram as alegações de mérito, contestaram a capitulação adotada pela fiscalização e a suficiência da prova produzida, e invocaram jurisprudência deste Conselho acerca da distinção entre interposição presumida e comprovada, do ônus da prova da simulação e da necessidade de exame individualizado das operações de importação.

Posteriormente, a BOMBAY protocolizou petição superveniente, por meio da qual: (i) trouxe documentação contábil e bancária destinada a demonstrar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados na integralização do capital social e no custeio das importações; (ii) apresentou detalhamento de fluxos financeiros relativos a operações de câmbio, despesas aduaneiras e pagamentos a fornecedores; e (iii) requereu o julgamento de mérito em seu favor, não obstante a afetação do Tema 1.293 pelo Superior Tribunal de Justiça.

Sobreveio, nesse ínterim, o trânsito em julgado do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial paradigma do Tema 1.293, pelo que passo à apreciação das questões devolvidas à instância recursal, à luz da tese firmada pelo STJ e das provas constantes dos autos.

Em sessão realizada em outubro de 2025, este relator afastou as preliminares suscitadas pelas partes e votou pelo conhecimento da petição superveniente e dos documentos a ela anexados, como complementação das razões recursais, em atenção aos princípios da verdade material e do contraditório substancial, considerando a pertinência temática. Na mesma assentada, foi formulado pedido de vista pelo Conselheiro Leonardo Lima Correia Macedo, restando pendente o julgamento do mérito dos recursos voluntários.

Pois bem.

Necessário enfrentar a questão da possibilidade de ocorrência ou não da prescrição intercorrente em função dos precedentes a partir dos quais se fixou a tese constante do Tema 1293 do STJ. Segundo o mencionado tema:

Tema 1293

1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.
2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa **primordialmente** ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, **ainda que, reflexamente**, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.
3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Sabemos que ainda é controvertido o tema neste colegiado e tomo a questão acima colocada como prejudicial de mérito e passo à análise das questões devolvidas a este Conselho pelos recursos voluntários, observada a ordem lógica entre os temas de natureza processual e material.

### **Do Tema 1.293/STJ e da natureza da infração de interposição fraudulenta**

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial afetado ao Tema 1.293, distinguiu, no âmbito da atuação fiscal aduaneira, entre (i) infrações de natureza exclusivamente aduaneira, de caráter administrativo, regidas pela Lei nº 9.873/99; e (ii) infrações em que, embora inseridas em ambiente aduaneiro, aduaneiras-tributárias, a conduta infracional se encontra

intrinsecamente ligada à hipótese de incidência, à constituição ou à exigibilidade de tributos incidentes sobre a importação. Sendo todas infrações aduaneiras porque insertas na ambiência da aduana julgo pertinente que se as distinga em infrações aduaneiras *strictu sensu* e infrações aduaneiras-tributárias.

No ponto, alinho-me à orientação firmada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293, ao julgar os Recursos Especiais 2.147.578/SP e 2.147.583/SP, Rel. Min. Paulo Sérgio Domingues, sob o rito dos recursos repetitivos. Nesses precedentes, o STJ fixou que a prescrição intercorrente do art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 incide quando paralisado, por mais de três anos, o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras de natureza não tributária, cabendo distinguir, para esse fim, a infração cujo objetivo primordial é o controle do trânsito internacional de mercadorias ou da regularidade do serviço aduaneiro daquela que se destina direta e imediatamente à arrecadação ou fiscalização dos tributos incidentes sobre a operação.

Reconheceu-se, em síntese, que apenas em relação ao primeiro grupo – infrações aduaneiras puramente administrativas – se aplica a disciplina da prescrição intercorrente do art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/99, tal como delimitada no Tema 1.293. Para as infrações aduaneiras-tributárias, prevalece o regime prescricional próprio das obrigações tributárias e das infrações a elas conexas.

Cumprindo, pois, definir em qual dessas categorias se insere a infração imputada nos presentes autos, qual seja, a ocultação do sujeito passivo/real adquirente por interposição fraudulenta, prevista no art. 23, V, §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, punida com pena de perdimento ou, quando as mercadorias não são localizadas ou já foram consumidas, com multa equivalente ao valor aduaneiro.

Entendo que a conduta descrita no art. 23, V, não se enquadra entre as infrações aduaneiras exclusivamente administrativas. Seu núcleo essencial é tributário, ainda que a sanção se concretize no campo aduaneiro. A correta indicação, na declaração de importação, de quem é o importador, o real adquirente ou o encomendante constitui elemento estrutural do aspecto subjetivo da obrigação tributária, influenciando diretamente na constituição do crédito tributário.

A própria tese repetitiva ressalva, porém, que não se aplica o art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 quando a obrigação violada, ainda que inserida em ambiente aduaneiro, se destina direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado. Nesse exato quadrante se insere a conduta prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, pois a correta identificação do sujeito passivo, do real adquirente ou do encomendante é elemento estrutural do aspecto subjetivo da obrigação tributária, não se tratando de mera infração administrativa ao serviço aduaneiro.

A conduta reprimida – ocultar o sujeito passivo, o real adquirente ou o encomendante, fazendo com que outro figure na declaração de importação – visa impedir a fraude ou a simulação por meio de transferência subjetiva indevida, isto é, a deslocamento

artificial do pólo passivo da relação jurídico-tributária. Não se trata de simples inobservância de controle administrativo, mas de alteração dolosa do sujeito passivo, em prejuízo da correta identificação do responsável pelos tributos incidentes.

A evolução legislativa corrobora essa compreensão. A Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 2002, ao tratar das alterações promovidas no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, destacou que os dispositivos visam aperfeiçoar a legislação aduaneira no que concerne à prevenção e ao combate a fraudes. Na mesma direção, observa-se: (i) a ampliação da sujeição passiva tributária nas operações de importação (art. 32, parágrafo único, III, do Decreto-Lei nº 37/66), para abranger o adquirente e o encomendante; e (ii) a ampliação correlata da sujeição passiva infracional (art. 95, V, do Decreto-Lei nº 37/66), justamente para que as sanções atinentes à ocultação do real importador acompanhem a realidade material da operação tributada.

Mas o que se deveria entender por combate à fraude a que se referiu a Exposição de Motivos da MP nº 66? Ora, há prescrição legislativa neste sentido. Ela está disposta no artigo 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 64, que dispõe sobre o imposto sobre o consumo, precisamente em seu artigo 72. Vejamos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é **toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais**, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

É inteiramente indene de dúvidas que o sujeito passivo é característica essencial da obrigação tributária. É claro como solstício de verão que a sua modificação ou exclusão qualifica-se para estar abrigada pelo que dispõe a regra que se retira do artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

É evidente, como a evidência de que pensamos, que a obrigação de informar adequadamente o sujeito passivo, isto é, de não ocultar o sujeito passivo, o real vendedor, o comprador ou o responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, não se trata de infração de natureza aduaneira em sentido

estrito, mas guarda relação direta com a arrecadação e fiscalização dos tributos, sejam aqueles incidentes sobre as operações de comércio exterior, sejam aquelas que, em função da operação de comércio exterior, como, por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), poderiam ter a sua incidência afastada e, portanto, a sua arrecadação, pela simples informação que redunde em ocultação do sujeito passivo, do real adquirente, na operação de importação.

Para ficar no exemplo do IPI, pela ocultação do real adquirente em uma operação de importação, o adquirente oculto já não mais será equiparado a industrial e, ao dar saída aos produtos adquiridos no exterior, não recolherá o IPI.

Vê-se, portanto, que as alterações normativas relevantes sempre tiveram por objetivo assegurar que o crédito tributário decorrente das operações de importação seja constituído com a correta identificação da sujeição passiva, impedindo que fraudes por interposição, simulação ou ocultação do adquirente esvaziem a arrecadação dos tributos incidentes.

Não é outro o entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça como, por exemplo, no Resp nº 1.999.532/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa. Ao diferenciar as infrações de natureza estritamente administrativa (aduaneiras em sentido estrito) daquela de natureza administrativa-fiscal (aduaneiras-tributárias como aqui as estamos denominando). Vejamos:

[...]

#### **IV. Aspectos a respeito da distinção entre obrigações aduaneiras e tributárias no despacho aduaneiro**

De acordo com o explanado, durante o trâmite do despacho aduaneiro de exportação, incumbe ao exportador e ao transportador o cumprimento de diversas exigências legais e regulamentares, dentre elas a apresentação de declarações e a prestação de informações às autoridades administrativas.

Não obstante a cominação dessas obrigações tenha por finalidade verificar o atendimento às normas relativas ao comércio exterior – detendo, portanto, cariz aduaneiro –, a observância de parte dessas regras facilita, de maneira mediata, a fiscalização do recolhimento dos tributos, razão pela qual o exame do escopo das obrigações fixadas pela legislação consiste em elemento essencial para esquadriñar sua natureza jurídica.

Dessa maneira, como as normas relativas ao despacho aduaneiro impõem aos exportadores e transportadores a observância de obrigações distintas, o exame do perfil da penalidade decorrente do descumprimento do prazo para registro das mercadorias embarcadas nº SISCOMEX – objeto da presente insurgência – pressupõe breve incursão a respeito da relação entre as normas de Direito Aduaneiro e de Direito Tributário.

No ponto, oportuno sublinhar que, embora o conceito de Direito Tributário como o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a instituição, a arrecadação e a

fiscalização de tributos seja tema relativamente pacífico nos âmbitos doutrinário e jurisprudencial, a definição dos contornos do objeto das disposições de Direito Aduaneiro ainda é tema nebuloso no Brasil, mormente em razão da ausência de legislação sistematizada a respeito da matéria.

A par desse cenário, é comum a identificação das normas aduaneiras como aquelas concernentes ao controle do tráfego transfronteiriço de bens pelo território nacional, bem assim as regras relativas ao cumprimento das disposições pertinentes ao comércio exterior.

Nesse sentido, a lição de Herbert Cornélio Pieter de Bruyn Júnior:

Nesses termos, cremos ser mais adequado considerar o Direito Aduaneiro como o conjunto de normas jurídicas que disciplinam as relações decorrentes da atividade do Estado referentes ao tráfego de mercadorias objeto de comércio exterior no território aduaneiro, bem como dos aspectos a isso correlatos. Com isso, enfatizar-se-ia tanto tratar-se de ramo do Direito Positivo que tem como fim disciplinar a movimentação dos bens, pelo País, em razão do comércio internacional, isto é, seu ingresso, saída, trânsito interno e aspectos de sua armazenagem, quanto estariam albergados, na definição, aspectos a isso interligados, como a fiscalização dos veículos responsáveis pelo transporte dessas mercadorias e a conduta das pessoas diretamente envolvidas no procedimento aduaneiro (importador, exportador, despachante aduaneiro e transportador), uma vez que, constatada infração, elas é que serão responsabilizadas. (Direito Aduaneiro: Poder de Polícia e Regimes Aduaneiros. Curitiba: Juruá, 2019, p. 179).

Há, entretanto, pontos de contato entre ambas as disciplinas, sobretudo quando analisados os tributos regulatórios do comércio exterior, a exemplo dos Impostos de Importação e de Exportação, contexto que propicia certa dificuldade em delimitar a natureza jurídica das obrigações atribuídas aos particulares relativamente ao trânsito internacional de mercadorias. Embora se trate de tema pouco explorado, a exegese das relações jurídicas desencadeadas pelas transações comerciais ora escrutinadas permite divisar entre normas jurídicas com perfil puramente administrativo e disposições de caráter administrativo-fiscal, cujo cerne, não obstante tangencie aspectos relativos ao recolhimento de tributos, é eminentemente vinculado a auxiliar a fiscalização do trânsito internacional de mercadorias, inteligência por mim abordada em sede doutrinária:

Com efeito, o conjunto normativo traduzido no contexto do Direito Aduaneiro enseja o estabelecimento de relações jurídicas algo diferenciadas entre si, de acordo com o seu objeto. Como anota José Lence Carlucci, "os sujeitos da relação aduaneira são o Estado e outra pessoa pública ou privada e seu objeto são as coisas, mercantis ou não".

Pensamos que tais relações jurídicas, assim estabelecidas entre os sujeitos apontados, sejam classificáveis em dois grandes grupos: de um lado, aquelas decorrentes do exercício de função puramente administrativa; de outro, as conseqüentes do exercício de função administrativo-fiscal.

Imperioso, desse modo, dissertarmos brevemente a respeito de ambas.

A função administrativa, na clássica lição de Seabra Fagundes, consiste em "aplicar a lei, de ofício, visando a satisfação do interesse público".

[...]

Constituem o núcleo das atividades aduaneiras o controle e a fiscalização do tráfego de pessoas e bens por determinado território, daí por que as relações jurídicas decorrentes do desempenho dessas funções envolvem, necessariamente, o exercício de Polícia Administrativa, o único dos poderes outorgados à Administração Pública cujos atos interferem diretamente na esfera jurídica dos administrados.

Por outro lado, temos as relações jurídicas decorrentes do exercício de função administrativa voltada para fins tributários.

[...]

O Direito Aduaneiro, evidentemente, não compreende as normas concernentes à instituição de tributos, não dizendo respeito ao exercício da competência tributária, que está demarcada no plano constitucional, sendo viabilizada pela lei infraconstitucional. O Direito Aduaneiro abrange, tão-somente, as relações jurídicas concernentes à arrecadação e fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre o comércio exterior.

[...]

Forçoso reconhecer, por outro lado, que o Direito Aduaneiro traduz-se numa especialização do Direito Administrativo, sendo sua essência a atividade administrativa, realizada pelo Estado, consistente na gestão dos serviços aduaneiros.

(Notas sobre a existência de um Direito Aduaneiro. In:

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Importação e Exportação no Direito Brasileiro. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, pp. 19-38).

Nessa perspectiva, conquanto parcela das obrigações aduaneiras, a título reflexo, auxiliem a fiscalização das exigências fiscais, tais normas apresentam feição puramente vinculada ao Direito Administrativo.

#### **V. Breves apontamentos sobre as obrigações tributárias acessórias**

Avulta, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, o conceito de obrigação tributária acessória, cuja configuração aponta para condutas comissivas ou omissivas exigíveis no intuito de assegurar o cumprimento da obrigação principal. Compreendem, sempre, um fazer ou um não fazer voltados às atividades de controle da arrecadação dos tributos.

Ademais, partindo-se da noção no sentido de que a obrigação é uma categoria jurídico-positiva, o emprego do adjetivo acessória, no âmbito do Direito Tributário, não traduz conceito afeto à disciplina das obrigações na esfera civil, segundo o qual o acessório segue o principal.

Logo, a obrigação tributária acessória tem existência autônoma, subsistindo embora ausente a principal, como nas hipóteses de imunidade e isenção. A acessoriedade dessa obrigação, nos termos do CTN, exsurge do fato de que o liame assim qualificado é estatuído para propiciar as efetivas fiscalização e arrecadação dos tributos, independentemente de a respectiva situação fática revelar exigência pecuniária. Portanto, a mera possibilidade de existência da obrigação principal legitima a imposição de deveres acessórios, sendo esse o sentido da acessoriedade no contexto dos vínculos obrigacionais tributários.

Isso não obstante, importa consignar que a essência fiscal dos deveres instrumentais diz com o seu escopo precípuo. Vale dizer, somente pode ser qualificada de tributária a conduta comissiva ou omissiva imposta aos contribuintes cuja finalidade se vincule diretamente à fiscalização das exigências fiscais, sendo inviável atribuir tal índole às disposições mediatamente facilitadoras da arrecadação dos tributos, sob pena de ampliar em demasia o arcabouço normativo-tributário.

Tal exegese deflui da norma contida no § 2º do art. 113 do CTN a qual prescreve que a obrigação acessória decorre da legislação tributária, reservando, desse modo, o caráter fiscal às normas imediatamente instituídas no interesse da satisfação do crédito tributário e afastando, por conseguinte, a atribuição de semelhante qualificação a regras cuja incidência, apenas a título reflexo, atinjam as finalidades previstas no dispositivo em exame.

Sobre o tema, a doutrina de Maurício Zockun:

Entendemos que vocábulo “decorre”, veiculado do Código Tributário Nacional, maneja um conteúdo jurídico técnico.

[...]

Essa ilação no sentido de que o conteúdo jurídico da palavra “decorre” é de dever-ser não modalizado nos remete ao seguinte

desfecho lógico nuclear no raciocínio empreendido: a norma jurídica instrumental veicula em sua proposição-hipótese a existência, validade e vigência da legislação tributária material num determinado momento do tempo e espaço, da qual decorre a proposição-tese, em que estão contidas as notas da obrigação tributária instrumental (sujeitos de direito e bem jurídico).

Vale dizer: a conexão entre as proposições de uma norma jurídica instrumental, geral e abstrata, em cujo conseqüente normativo estão veiculadas as notas necessárias à identificação de uma obrigação tributária instrumental, decorre da descrição, no antecedente normativo, das notas características de que certos fatos descrevem uma norma jurídica tributária material e sua referência a determinada pessoa.

[...]

Dessa forma, a norma tributária instrumental geral deve, apenas e tão somente, prescrever condutas pretendendo atingir sua finalidade em prol da arrecadação e da fiscalização de tributos. Por outro, a norma jurídica tributária instrumental deve ser produzida pelo agente competente em atenção à finalidade prescrita pela lei sob pena de o ato assim produzido ser inválido.

(Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 133-135 – destaques meus).

Assentadas tais reflexões, passo à análise da jurisprudência correlata à matéria.

#### **VI. Panorama jurisprudencial**

Embora a apreciação da controvérsia em tela seja inédita nesta Corte, tema similar foi objeto de precedente qualificado da 1ª Seção, oportunidade na qual se firmou o perfil tributário da obrigação acessória consistente na exigência de apresentação de nota fiscal para circulação de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma instituição financeira, independentemente de a operação constituir fato gerador do ICMS (cf. Tema n. 367, REsp n. 1.116.792/PB, Rel. Ministro LUIZ FUX, j. 24.11.2010, DJe 14.12.2010).

Na ocasião, foram estabelecidas as seguintes premissas: i) a legislação fiscal pode instituir, no interesse da arrecadação e da fiscalização tributárias, prestações que visem guarnecer o Fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos contribuintes; ii) os deveres instrumentais são autônomos em relação à regra matriz de incidência tributária, vinculando, inclusive, pessoas físicas ou jurídicas amparadas por imunidades ou outros benefícios fiscais; e iii) ainda que ausente a obrigação principal, subsiste a

imposição legal de levar ao conhecimento da Administração Tributária informações relevantes para permitir a apuração de fatos geradores.

Impende ressaltar, também à luz da jurisprudência desta Corte, que a análise da natureza jurídica dos deveres cominados aos sujeitos atuantes no comércio exterior ressoa na disciplina da prescrição intercorrente durante o trâmite do processo administrativo de apuração de infrações.

Com efeito, as Turmas integrantes da 1ª Seção firmaram orientação segundo a qual, ausente previsão específica em lei complementar, não incide prescrição intercorrente no curso do processo administrativo fiscal, uma vez que as impugnações apresentadas pelos contribuintes suspendem a exigibilidade do crédito tributário enquanto perdurar o respectivo contencioso, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO ADMINISTRATIVA INTERCORRENTE. NÃO OCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 174, DO CTN. MINISTÉRIO PÚBLICO. ILEGITIMIDADE PARA RECORRER. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. INOCORRÊNCIA. [...] 3. O recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão *ex officio*, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica. [...] 14. Recurso especial desprovido. (REsp n. 1.113.959/RJ, relator Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/2009, DJe de 11/3/2010 – destaques meus).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ADMINISTRATIVO PENDENTE DE JULGAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 174, DO CTN. 1. "A exegese do STJ quanto ao artigo 174, caput, do Código Tributário Nacional, é no sentido de que, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se admite aduzir suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas, sim, um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão *ex officio*. (...) Consequentemente, somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão,

tem início a contagem do prazo prescricional, razão pela qual não há que se cogitar de prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal. (RESP 485738/RO, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13.09.2004, e RESP 239106/SP, Relatora Ministra Nancy Andrichi, DJ de 24.04.2000) ..." (REsp 734.680/RS, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, DJ de 1º/8/2006). 2. Recurso Especial provido. (REsp n. 651.198/RS, relator Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/6/2007, DJe de 30/9/2008).

Na mesma linha de entendimento, os seguintes acórdãos: 1ª T., AgInt no AREsp n. 851.126/RJ, Relator Ministro MANOEL ERHARDT (Desembargador Convocado do TRF5), j. 14.03.2022, DJe 18.03.2022; 2ª T., AgInt no AREsp n. 1.732.120/SP, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, j. 31.05.2021, DJe 01.07.2021; 2ª T., AgInt no REsp n. 1.856.683/ES, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, j. 24.05.2021, DJe 28.05.2021; 1ª T., AgInt no REsp n. 1.796.684/PE, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, j. 30.09.2019, DJe 03.10.2019; 1ª T., AgInt nº REsp n. 1.587.540/PE, Relatora Ministra REGINA HELENA COSTA, j. 18.08.2016, DJe 29.08.2016.

De outra parte, a jurisprudência deste Tribunal admite a aplicação do art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999, que estabelece os prazos para o exercício da ação punitiva da Administração Pública Federal fundada no poder de polícia, à luz do qual incide a prescrição intercorrente quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações de índole não tributária por mais de 03 (três) anos e ausente a prática de atos de impulsionamento do procedimento sancionador:

PROCESSUAL CIVIL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Caso em que a sentença, confirmada no julgamento da Apelação, julgou improcedente o pedido da autora para que fosse desconstituído o auto de infração, lavrado pelo IBAMA, com a seguinte descrição:

[...]

3. O STJ entende que incide a prescrição intercorrente quando o procedimento administrativo instaurado para apurar o fato passível de punição permanece paralisado por mais de três anos, sem atos que denotem impulsionamento do processo, nos termos do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999, o que, conforme exposto pelo acórdão recorrido, não ocorreu.

[...]

5. Agravo Interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 1.719.352/ES, relator Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, j. 07.12.2020, DJe 15.12.2020 – destaques meus).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL.

EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO.

IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. De acordo com a jurisprudência desta Corte, incide a prescrição intercorrente quando, instaurado o procedimento administrativo para apurar o fato passível de punição, este permanece paralisado por mais de três anos, sem atos que denotem impulsionamento do processo, nos termos do art.

1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999.

[...]

4. Agravo interno desprovido.

(AgInt no REsp n. 1.857.798/PE, relator Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, j. 24.08.2020, DJe 01.09/2020 – destaques meus).

Portanto, o exame da natureza jurídica das sanções impostas aos exportadores ou transportadores no contexto do despacho aduaneiro é essencial para aferir a subsunção das regras de prescrição intercorrente estampadas na Lei n. 9.873/1999.

Indicada a jurisprudência correlata, passo à análise do caso concreto.

#### **VII. Exame do caso**

*In casu*, a SOCIÉTÉ AIR FRANCE foi autuada em razão do registro intempestivo, no SISCOMEX, de dados relativos ao embarque de mercadorias transportadas para o exterior, culminando na imposição de multas por violação aos arts. 107, IV, e, do Decreto-Lei n. 37/1966 e 37 da Instrução Normativa SRF n. 28/1994, os quais prescrevem o seguinte:

Decreto-Lei n. 37/1996

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

[...]

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):

[...]

e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga;

Instrução Normativa SRF n. n. 28/1994 Art. 37. O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no

prazo de 7 (sete) dias, contados da data da realização do embarque (destaques meus).

[...]

Nesse sentido, ao contrário do alegado pela Recorrente, as multas em questão possuem caráter estritamente administrativo, porquanto decorrentes de violação de regra sem pertinência direta com a fiscalização e a arrecadação do Imposto de Exportação, tributo cuja regular quitação é aferida em momento anterior à conclusão do desembaraço aduaneiro.

Isso porque, à luz do disposto nos arts. 4º do Decreto-Lei n. 1.578/1977, e 1º e 4º da Portaria MF n. 674/1994, o recolhimento do Imposto de Exportação é condição indispensável ao embarque de mercadorias ao exterior, sendo o seu adimplemento apurado na fase de conferência aduaneira destinada a verificar a regularidade do cumprimento dos diversos deveres a cargo dos exportadores, dentre eles o cumprimento das obrigações fiscais, como dispõe o art. 589 do Decreto n. 6.759/2009.

Outrossim, nos termos do art. 591 do Regulamento Aduaneiro, o desembaraço registra a conclusão da conferência alfandegária e, por conseguinte, atesta o adimplemento das obrigações tributárias relativas à operação de exportação, constituindo elemento essencial ao posterior traslado das mercadorias ao exterior pelo transportador.

Desse modo, como o recolhimento do Imposto de Exportação antecede a autorização de embarque das mercadorias – a qual, reitera-se, pressupõe o prévio adimplemento dos tributos relativos ao comércio exterior –, eventual descumprimento de dever instrumental em momento posterior ao mencionado evento não detém índole tributária, porquanto não guarda relação imediata com a fiscalização ou arrecadação de tributos incidentes na operação de exportação previamente quitados, mas, sim, com o controle da saída de bens econômicos do território nacional.

Ainda que as informações a serem apresentadas pela empresa transportadora possam auxiliar, reflexamente, a fiscalização do Imposto de Exportação, somente se empresta cariz tributário às obrigações cujo escopo repercute, de maneira direta, na fiscalização e na arrecadação das exigências fiscais, não bastando, portanto, mero efeito indireto de imposições cominadas com finalidades diversas.

Dessarte, como o dever de registrar informações a respeito das mercadorias embarcadas no SISCOMEX, atribuído às empresas de transporte internacional pelos arts. 37 do Decreto-Lei n. 37/1966 e 37 da Instrução Normativa SRF nº 28/1994, não possui perfil tributário, impõe-se o desprovimento do Recurso Especial, porquanto, tendo o tribunal de origem reconhecido a paralisação dos Processos Administrativos nºs. 10715.725860/2013-80, 10715.725861/2013-24 e 10715.725862/2013-79 por prazo superior a 03 (três) anos, incide a prescrição

intercorrente estampada no art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999, consoante a destacada orientação jurisprudencial de ambas as Turmas integrantes da 1ª Seção desta Corte (fls. 375e).

No caso presente, e a *contrario sensu* da conclusão do caso em apreciação no precedente citado anteriormente, a obrigação de informar acertadamente, isto é, de não ocultar o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, é algo que antecede o desembaraço aduaneiro e que repercute diretamente na fiscalização e arrecadação de tributos, resultando o seu descumprimento por meio de simulação tributária por transferência subjetiva, ou fraude, ou inclusive a interposição fraudulenta, em prejuízo a correta identificação do sujeito passivo da obrigação dos tributos incidentes sobre comércio exterior e até mesmo ganhando repercussão nos tributos decorrentes de sua comercialização interna como é o caso do IPI.

Concluo, assim, que a interposição fraudulenta/ocultação de sujeito passivo prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76 se qualifica como infração aduaneiro-tributária, ou administrativa-fiscal no dizer da Ministra REGINA HELENA, não se inserindo no grupo das infrações exclusivamente aduaneiras, ou puramente administrativas, que foram objeto da tese firmada no Tema 1.293/STJ. Em consequência, não se aplica ao presente caso a disciplina da prescrição intercorrente da Lei nº 9.873/99, razão pela qual não há falar em extinção da pretensão punitiva pela prescrição intercorrente administrativa.

Superada essa questão, passo ao exame do mérito, propriamente dito, da autuação.

**Do mérito: interposição fraudulenta, presunção do § 2º do art. 23 e prova produzida**

O Auto de Infração capitula a conduta exclusivamente no art. 23, V, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, imputando à BOMBAY e aos demais sujeitos passivos a prática de interposição fraudulenta presumida por não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em 217 operações de importação, com aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, nos termos do § 3º do mesmo dispositivo.

Embora o Relatório Fiscal faça referências a elementos típicos da chamada interposição "comprovada" – como a existência de grupo econômico, a atuação de Luís Carlos Fin Sanches Junior e a correlação entre pedidos de clientes e importações –, tais fatos foram trazidos para reforçar a convicção da fiscalização acerca da presunção do § 2º, e não para formular imputação autônoma com base no caput do inciso V.

Nesse contexto, a imputação que delimita o objeto deste processo é, formal e materialmente, a de interposição fraudulenta presumida por não comprovação de recursos, nos

termos do § 2º do art. 23. Os elementos fáticos relacionados à suposta interposição "comprovada" cumprem função acessória, como contexto probatório dentro do próprio § 2º, mas não autorizam, sem reabertura da defesa, a conversão da acusação em modalidade diversa daquela expressamente capitulada. O contribuinte se defende da imputação tal como formulada no Auto de Infração; a utilização, pela fiscalização, de linguagem típica da interposição comprovada não transforma, por si só, o objeto do litígio em outro tipo infracional.

### **Da interposição fraudulenta presumida – origem, disponibilidade e transferência dos recursos**

A presunção estabelecida no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 é de natureza relativa (*juris tantum*) e se caracteriza quando, no contexto da fiscalização, o importador não comprova a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados nas operações de importação examinadas. Admitida a presunção, cabe ao contribuinte produzir prova em contrário suficiente para elidi-la.

No caso concreto, o Relatório Fiscal destaca dois núcleos de insuficiência probatória imputados à BOMBAY: (i) a não comprovação da origem dos recursos aportados pelo sócio Luiz Guilherme, a título de integralização e adiantamento para aumento de capital, em montante significativo; e (ii) a não apresentação, durante a ação fiscal, de extratos bancários e registros contábeis que permitissem comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados para custear as importações, apesar de sucessivas intimações e prorrogações de prazo.

Com base nesses elementos, a fiscalização concluiu que a contribuinte teria conscientemente optado por não apresentar os documentos solicitados, reputando configurada a situação típica de interposição presumida. A Delegacia de Julgamento, por sua vez, acolheu integralmente essa narrativa.

Todavia, com a interposição dos recursos voluntários e, notadamente, com a petição superveniente apresentada pela BOMBAY, foram carreados aos autos documentos destinados justamente a demonstrar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados, tanto nos aportes iniciais de capital quanto no custeio das operações de importação. A empresa juntou extratos e demonstrativos bancários, contratos de câmbio, comprovantes de pagamentos, planilhas de fluxo de caixa e detalhamento de operações de importação, procurando vincular despesas e ingressos a declarações específicas.

Em sessão anterior, este colegiado deliberou conhecer dessa petição e dos documentos que a instruem, como complementação das razões recursais. A partir desse marco, não se pode mais afirmar, em termos absolutos, que a contribuinte teria simplesmente se recusado a apresentar prova da origem e do fluxo dos recursos.

O debate desloca-se, portanto, da ausência de qualquer comprovação para a análise da suficiência e consistência da prova apresentada. A presunção de interposição por não

comprovação só se sustenta enquanto houver efetiva omissão probatória; uma vez trazida documentação que, ao menos em tese, busca comprovar a origem e o fluxo dos recursos, cabe à Administração (em geral) e a esse colegiado (em particular) enfrentar seu conteúdo, demonstrando de que modo ele seria insuficiente ou inconsistente, ou suficiente e consistente, seja para afastar a presunção de interposição fraudulenta, seja para a manter.

No presente caso, não há, nos elementos constantes dos autos, exame analítico da documentação superveniente, declaração por declaração, de modo a evidenciar que, apesar dos documentos, permaneceria a "não comprovação" exigida pelo § 2º. Ao contrário, a autuação e a decisão de primeira instância continuam ancoradas na premissa de que a empresa não apresentou os extratos e registros solicitados, premissa que não corresponde mais à realidade processual após a fase recursal.

Diante disso, entendo que a presunção de interposição fraudulenta fundada exclusivamente na alegada ausência de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos não mais se sustenta, por falta de aderência entre o motivo determinante do lançamento e o conjunto probatório atualmente disponível nos autos. A presunção relativa, portanto, encontra-se elidida.

#### **Dos elementos de interposição fraudulenta “comprovada” em chave subsidiária (grupo econômico, JFS e fluxo financeiro)**

Como visto, o Auto de Infração não capitulou a conduta como interposição fraudulenta comprovada com base no caput do art. 23, V, limitando-se a invocar a presunção relativa do § 2º, por alegada não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos. À luz do princípio da correlação entre acusação e decisão, não é possível converter, em sede de julgamento, essa imputação em outra modalidade mais gravosa, sem nova oportunidade de defesa.

Ainda assim, por argumento subsidiário, e apenas para conferir maior completeza ao exame, cabe verificar se o quadro fático descrito pela fiscalização – especialmente no que tange ao relacionamento entre BOMBAY, JFS do Brasil e demais empresas do grupo – alcançaria, em tese, o padrão probatório exigido pela jurisprudência deste Conselho mesmo sob a ótica da interposição comprovada. Trata-se, portanto, de análise *ad abundantiam cautelam*, que não afasta o reconhecimento de que a imputação formalmente deduzida é a de interposição presumida.

O Relatório Fiscal enfatiza, entre outros aspectos: (i) a existência de forte integração econômica e operacional entre BOMBAY e JFS do Brasil, com compartilhamento de estrutura e pessoal; (ii) o papel central de Luís Carlos Fin Sanches Junior na condução de negociações com exportadores, recintos alfandegados, despachantes e clientes; (iii) a correlação entre pedidos de compra formulados por clientes de JFS e importações registradas em nome de BOMBAY; e (iv) a

utilização de recursos provenientes de JFS para cobrir despesas de operações de importação de BOMBAY. Tais elementos, embora relevantes como indícios de integração empresarial, não se convertem automaticamente em prova de ocultação de sujeito passivo.

Essa compreensão se coaduna com a jurisprudência deste Conselho. No **Acórdão nº 3401-003.987**, Rel. Cons. Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, proferido em 26/09/2017, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção destacou que o tipo infracional do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 não se confunde com a mera ocultação formal do sujeito passivo, exigindo conduta 'mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros', e que, na hipótese de **interposição fraudulenta comprovada**, o ônus probatório da ocorrência da ocultação mediante fraude ou simulação é do Fisco, que deve reunir um conjunto de elementos de prova aptos a subsumir as condutas imputadas ao tipo legal. Vejamos a ementa do Acórdão mencionado:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 13/01/2010, 18/01/2010

MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO. CONCEITO LEGAL. DIVERGÊNCIA ENTRE OPERAÇÃO DECLARADA E PRATICADA. DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. MULTA POR CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO.

Na importação direta, o importador é o próprio adquirente dos bens importados, realizando a importação com recursos próprios e por seu próprio risco. Na importação por conta e ordem de terceiros, o importador presta apenas serviços (de logística, aduaneiros, cotação de preços, intermediação) para o adquirente, que é a pessoa de onde provém os recursos para a realização da importação. Na importação para a revenda a encomendante predeterminado, o importador estabelece uma relação de comissão com adquirente, disciplinada pelo artigo 696 e seguintes do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), pela qual o importador é comissário e o adquirente é o comitente, entrando o importador na operação de importação com recursos próprios e se comprometendo a revender os bens importados ao adquirente.

Existe um conceito legal para cada modalidade de importação, o que resulta em considerar a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro como uma importação por conta e ordem deste, nos termos do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, e a manter a caracterização de uma importação para a revenda a encomendante predeterminado, na hipótese de haver participação do encomendante predeterminado nas operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior, por força do artigo 11, parágrafo 3º, da Lei nº 11.281/2006.

Na hipótese de divergência entre a operação de importação declarada e a operação de importação efetivamente realizada, havendo ocultação do sujeito

passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, configura-se o dano ao erário, punido com pena de perdimento das mercadorias, penalidade convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida. (artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76).

INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. ARTIGO 23 DO DECRETO LEI Nº 1455/76. CARACTERIZAÇÃO.

O tipo infracional previsto no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", de modo que, para a caracterização da infração, deve ser identificado o dolo e a infração deve ser grave em substância e não uma infração meramente formal.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE COMPROVADA.

A interposição fraudulenta pode ser presumida, na hipótese de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização.

INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. ARTIGO 23, INCISO V, DO DECRETO LEI Nº 1455/76. DEMONSTRAÇÃO. PROVA.

Na hipótese de "interposição fraudulenta comprovada", o ônus probatório da ocorrência de "ocultação mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" é do Fisco, que deve levantar um conjunto de elementos de prova que demonstrem que as condutas imputadas aos intervenientes das operações de comércio exterior se enquadram no tipo infracional previsto no artigo 23, inciso V, do Decreto nº 1.455/1976.

Os recorrentes não negam a existência de grupo econômico familiar e de interação entre as empresas, mas sustentam que isso, por si só, não configura interposição fraudulenta. Alegam que BOMBAY possuía capacidade operacional própria, assumia riscos e responsabilidades de importadora e que a fiscalização não demonstrou, com a especificidade necessária, que as operações declaradas como por conta própria eram, na realidade, por conta e ordem de JFS ou de terceiros.

A jurisprudência deste Conselho tem enfatizado que a caracterização da interposição comprovada exige demonstração robusta de que o alegado adquirente oculto, e não a empresa declarante, foi quem efetivamente conduziu e suportou a operação, em especial quanto a: (i) condução das negociações com o exportador; (ii) origem dos recursos utilizados para pagamento das mercadorias e dos tributos; (iii) assunção dos riscos e benefícios econômicos da operação; e (iv) destinação final das mercadorias.

No caso em exame, embora o Relatório Fiscal reúna elementos que apontam certa sobreposição de funções e recursos entre BOMBAY e JFS, não se verifica, com a amplitude necessária, demonstração individualizada de que, nas 217 operações autuadas, BOMBAY teria atuado apenas como fachada, sem assumir riscos próprios, em benefício de adquirente oculto claramente identificado.

Há referência a operações pontuais nas quais se identificam comunicações, pedidos de compra e contratos que sugerem algum grau de alinhamento entre pedidos de clientes de JFS e importações de BOMBAY. Tais elementos podem, em tese, suscitar dúvidas quanto à efetiva titularidade de determinadas operações específicas. Todavia, o lançamento não se limita a essas hipóteses pontuais; ele alcança, de forma geral e indistinta, todas as 217 declarações de importação, sem demonstrar, declaração por declaração, quem seria o real adquirente em cada caso e em que medida a estrutura societária e contratual adotada teria sido utilizada para encobrir a verdadeira relação jurídico-tributária.

Ressalto que a multa equivalente ao valor aduaneiro, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, possui natureza de sanção de máxima gravidade no sistema aduaneiro. Na linha da Súmula CARF nº 160, trata-se de penalidade autônoma, não condicionada à demonstração de prejuízo fiscal, o que reforça a necessidade de prova particularmente robusta da infração que lhe dá suporte. Tal autonomia sancionatória, contudo, não dispensa – antes, exige – que o tipo infracional esteja devidamente configurado em todos os seus elementos.

Acrescente-se, ainda, que, caso se pretendesse levar às últimas consequências a leitura de que a fiscalização teria imputado interposição fraudulenta comprovada, surgiria um problema adicional de coerência interna do próprio lançamento: o alegado real adquirente das mercadorias não foi incluído no polo passivo do Auto de Infração. Em hipóteses de interposição comprovada, a lógica dos arts. 32, parágrafo único, III, e 95, V, do Decreto-Lei nº 37/66, bem como do próprio art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, aponta justamente para a identificação ou responsabilização daquele que teria figurado oculto como sujeito passivo da obrigação tributária. A ausência desse sujeito na autuação reforça a conclusão de que não houve, em rigor, imputação formal de interposição comprovada, mas apenas utilização de elementos fáticos correlatos como argumento de reforço à presunção do § 2º.

No ponto, entendo que o conjunto indiciário apresentado pela fiscalização, embora relevante, não alcança o patamar exigido para a caracterização da interposição fraudulenta comprovada em relação ao universo das 217 operações autuadas. Desse modo, não estando

configurada a interposição fraudulenta, seja sob a forma presumida, seja sob a forma comprovada, não se aperfeiçoa o tipo infracional do art. 23, V, §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, razão pela qual a multa equivalente ao valor aduaneiro não encontra suporte fático-jurídico para subsistir.

### **Da sujeição passiva e da responsabilidade dos coautuados**

O Auto de Infração atribuiu responsabilidade solidária à BOMBAY, ao sócio e administrador Luiz Guilherme Sanches e a Luís Carlos Fin Sanches Junior, com fundamento nos dispositivos que tratam da responsabilidade dos intervenientes em operações de comércio exterior.

A responsabilidade que se pretendeu imputar aos coautuados é estritamente derivada da ocorrência da infração principal de interposição fraudulenta. Reconhecida a insubsistência da infração – por ausência de comprovação, em qualquer das modalidades – desaparece o suporte fático para a responsabilização solidária dos demais envolvidos.

Não havendo fato típico validamente configurado, não subsiste a multa equivalente que servia de fundamento para a sujeição passiva de Luiz Guilherme Sanches e de Luís Carlos Fin Sanches Junior, devendo os recursos voluntários por eles interpostos ser igualmente providos, com a consequente exoneração de suas responsabilidades.

### **Das questões subsidiárias**

Os recorrentes suscitaram, ainda, questões subsidiárias relativas a eventual *bis in idem* com processo de perdimento de mercadorias, à alegada desproporcionalidade e ao suposto caráter confiscatório da multa equivalente, bem como à aplicação da legislação mais benéfica prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Quanto ao *bis in idem*, argumentam que parte das mercadorias já teria sido objeto de processo próprio de aplicação da pena de perdimento. A fiscalização e a decisão de primeira instância procuraram diferenciar os escopos sancionatórios, distinguindo entre mercadorias efetivamente apreendidas (processo de perdimento) e mercadorias não localizadas ou já consumidas (multa equivalente ao valor aduaneiro).

Entretanto, diante da conclusão deste voto pela insubsistência da própria infração de interposição fraudulenta, a discussão sobre eventual *bis in idem* resta prejudicada, por ausência de sanção remanescente a ser comparada com outras penalidades.

Quanto ao alegado caráter confiscatório da multa equivalente, cuida-se de questão que, em tese, envolveria controle de constitucionalidade da lei. À luz da Súmula CARF nº 2, este

Conselho não detém competência para afastar a aplicação de norma legal sob fundamento de inconstitucionalidade. De todo modo, a solução adotada neste voto – cancelamento integral do lançamento por ausência de comprovação da infração – torna desnecessário aprofundar a análise dessa alegação.

No que respeita à legislação mais benéfica, os recorrentes invocam o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, que introduziu regime próprio para a multa substitutiva do perdimento, e a jurisprudência consolidada na Súmula CARF nº 155, segundo a qual a referida multa tem natureza sancionatória autônoma e sujeita-se às regras da retroatividade benigna. Ainda que se pudesse cogitar, em tese, de aplicação desse regime mais favorável, tal exame somente seria necessário na hipótese de subsistência da infração, o que não se verifica no caso concreto.

## Conclusão

À vista de todo o exposto, concluo que:

- a) a infração de interposição fraudulenta prevista no art. 23, V, §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76 possui natureza aduaneiro-tributária, não se enquadrando no âmbito de incidência do Tema 1.293/STJ, razão pela qual não se reconhece, no caso concreto, prescrição intercorrente com base na Lei nº 9.873/99;
- b) a presunção de interposição fraudulenta por não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos restou elidida pela documentação superveniente trazida aos autos, não havendo aderência entre o motivo determinante do lançamento e o conjunto probatório atualmente disponível;
- c) o conjunto indiciário reunido pela fiscalização não se mostra suficiente, mesmo em chave subsidiária, para a caracterização da interposição fraudulenta comprovada em relação às 217 operações de importação atuadas, declaração por declaração, de modo a justificar a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro;
- d) não se aperfeiçoando o tipo infracional do art. 23, V, §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, a multa equivalente ao valor aduaneiro carece de suporte fático-jurídico, devendo ser integralmente cancelada, com a consequente exoneração de todos os sujeitos passivos indicados no Auto de Infração.

Diante disso, voto por:

1. rejeitar as preliminares arguidas,

2. não reconhecer a prescrição intercorrente, por inaplicabilidade, ao caso concreto, da tese firmada no Tema 1.293/STJ, em razão da natureza aduaneiro-tributária da infração de interposição fraudulenta de que tratam os autos; e
3. dar provimento integral aos recursos voluntários interpostos por BOMBAY Importação e Exportação Ltda., por Luiz Guilherme Sanches e por Luís Carlos Fin Sanches Junior, para cancelar integralmente o Auto de Infração de multa equivalente ao valor aduaneiro lavrado com fundamento no art. 23, V, §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a consequente exoneração de todos os sujeitos passivos ali indicados, restando prejudicadas as demais alegações subsidiárias.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Celso José Ferreira de Oliveira**