MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10314.720687/2019-31**
ACÓRDÃO	3402-013.434 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 30/09/2015 a 09/03/2016

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. MODALIDADES. DISTINÇÃO. A ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação, na modalidade comprovada (art. 23, V, caput, do Decreto-Lei nº 1.455/1976), exige que o Fisco demonstre positivamente a identidade do beneficiário oculto e a artificialidade da operação declarada. Distingue-se da modalidade presumida (§ 2º), fundada na não comprovação da origem dos recursos pelo importador, com a qual não se confunde nem em seus pressupostos nem em seu padrão probatório.

PROVA. CONJUNTO INDICIÁRIO CONVERGENTE. GRUPO ECONÔMICO DE FATO.SUFICIÊNCIA.

Configura-se a interposição fraudulenta comprovada quando o conjunto probatório revela, de forma convergente e harmônica, que o importador formal atuou como mera interposta pessoa e o verdadeiro adquirente agiu concertadamente para ocultar sua participação da fiscalização aduaneira. A ausência de rastro bancário compatível com o volume das operações e a opacidade deliberada do fluxo financeiro, demonstrada pela utilização de grupo econômico de fato para financiar os contratos de câmbio sem identificar os verdadeiros adquirentes, integram esse conjunto para caracterizar a ocultação.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. ART. 23, V, §1º e §3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. NATUREZA TRIBUTÁRIA. BEM JURÍDICO TUTELADO. INAPLICABILIDADE DO ART. 1º, §1º, DA LEI Nº 9.873/1999. TEMA 1.293/STJ.

A aplicação da prescrição intercorrente em processos administrativos sancionadores exige a identificação do bem jurídico tutelado pela norma infringida (Tema 1.293/STJ).

DOCUMENTO VALIDADO

A penalidade prevista no art. 23, V, §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, multa substitutiva do perdimento decorrente de ocultação fraudulenta do sujeito passivo, tutela direta e imediatamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos incidentes na importação, por afetar o valor aduaneiro, a correta sujeição passiva e a higidez da relação jurídico-tributária.

Trata-se, portanto, de infração de natureza tributária, subsumida à exceção prevista na Tese 3 do Tema 1.293/STJ, o que afasta a incidência da prescrição intercorrente do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999.

Não se aplica, assim, o regime prescricional próprio das infrações administrativas não tributárias às multas decorrentes da ocultação dolosa do real adquirente na importação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: (i) por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente, vencidas as conselheiras Cynthia Elena de Campos e Alessandra Lessa dos Santos e o conselheiro Rafael de Souza Medeiros, que reconheciam a ocorrência de prescrição intercorrente no presente processo; e (ii) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas por HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLÓRIA e, no mérito, em negar provimento aos Recursos Voluntários.

Assinado Digitalmente

José de Assis Ferraz Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, Jose de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Rafael de Souza Medeiros, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 109-006.182, proferido pela 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil - DRJ/09, que por unanimidade de votos, em 14/05/2021, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II
>
> Período de apuração: 30/09/2015 a 09/03/2016
>
> IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.
>
> No caso de a importação ser materialmente destinada a terceiro, fato ocultado à fiscalização aduaneira, mediante a prestação de informação falsa na Declaração de Importação, configura-se a infração punível com a pena de perdimento das mercadorias ou com a multa equivalente ao valor aduaneiro, caso elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas.
>
> AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. REVELIA. INSTAURAÇÃO DA FASE LITIGIOSA. INOCORRÊNCIA.
>
> A ausência de impugnação por parte do sujeito passivo, responsável solidário, acarreta a revelia e preclusão temporal do direito de praticar os atos impugnatórios, prosseguindo o litígio administrativo em relação aos demais impugnantes.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

> Trata o presente processo de auto de infração formalizando a exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do V.A.) prevista no 689, inciso XXII do Decreto nº 6.759/2009, pela ocultação dos reais importadores no valor de R$ **13.855.161,06**. Constam também como sujeitos passivos as empresas COMERCIAL GLORIA DO ORIENTE ELETRÔNICOS LTDA de CNPJ 05.073.803/0001-90, ARAWA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ACESSÓRIOS LTDA de CNPJ 12.087.295/0001-64 (importadora), MR IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA de CNPJ 11.179.794/0001-19, R.I. COMERCIAL IMPORTADORA ELETROELETRONICOS LTDA de CNPJ 22.479.077/0001-29, ANV COMERCIO DE EMBALAGENS E PLASPLUS EIRELI de CNPJ 19.256.231/0001-99, YMIRA LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA de CNPJ 11.682.316/0001-27, YMIRA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ACESSÓRIOS EIRELI de CNPJ 07.172.668/0001-65 e IGOR PHILIP SALGADO FERREIRA DA SILVA de CNPJ 22.998.543/0001-82 e as pessoas físicas MICHELLY MENSCH FOGIATTO de CPF 880.565.709-34, ISAIAS LIN de CPF 154.205.028-60, EDERSON RAMIRO FOGIATTO

de CPF 289.597.282-68, RONALDO CÉSAR ONOFRE de CPF 186.369.048-46, MANOEL AVELINO DA SILVA NETO de CPF 115.034.218-80 e FRANCISCO LUIZ ORTOLAN de CPF 954.157.268-53.

Informa a autoridade fiscal que o procedimento foi motivado por irregularidades verificadas em operações realizadas pela empresa MR IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, CNPJ 11.179.794/0001-19 e indícios de que estivesse sendo utilizada pela ARAWA em operações fraudulentas. A MR tinha sido a maior participante das notas fiscais de venda de mercadorias importadas, emitidas pela ARAWA, além de que HANGAR MORIAH e a COMERCIAL GLORIA, outras grandes clientes da ARAWA, também foram clientes da MR.

Em ações fiscais nas empresas ARAWA, COMERCIAL GLORIA e HANGAR MORIAH COMÉRCIO GERAL LTDA constatou-se que a ARAWA registrava importações diretas, porém com a ocultação das outras duas. Parte das mercadorias foi vendida no mesmo dia, ou poucos dias depois de emitidas as notas fiscais de entrada, para essas duas empresas. Outra parcela foi vendida para três empresas constituídas com indícios de fraude, de modo a simular negócios inexistentes, mantendo aquelas mesmas duas reais adquirentes ocultas. As três empresas de fachada utilizadas como uma camada intermediária de adquirentes foram: MR IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, CNPJ 11.179.794/0001-19, doravante denominada MR; R.I. COMERCIAL IMPORTADORA ELETROELETRONICOS LTDA, CNPJ 22.479.077/0001-29, doravante denominada PLASPLUS; e ANV COMERCIO DE EMBALAGENS, CNPJ 19.256.231/0001-99, doravante denominada ANV.

Por motivo de sujeição passiva, optou-se por separar a autuação. O lançamento em apreço refere-se ás operações de importação direta da ARAWA, entre setembro de 2015 e março de 2016, utilizando-se do artifício de emitir notas fiscais de venda para as empresas MR, PLASPLUS e ANV para ocultar COMERCIAL GLORIA e HANGAR MORIAH. Nas operações do PAF 10314.720686/2019-97 ocultou a COMERCIAL GLORIA e nas operações do PAF 10314.720685/2019-42 ocultou a HANGAR MORIAH.

Os sócios da MR, PLASPLUS e ANV tiveram seus CPFs anulados por terem sido emitidos por quadrilha especializada em inserção e alteração de centenas de CPFs com indícios de fraude, conforme deflagrado pela Polícia Federal e pela Receita Federal, na Operação Alter Ego1. Tais documentos eram utilizados em golpes de internet, criação de empresas e fraudes contra credores.

Verificou-se a configuração de uma situação simulada, uma vez que:

- As empresas MR, PLASPLUS e ANV foram constituídas com indícios de fraude;
- De acordo com análise das notas fiscais emitidas pela ARAWA, as mercadorias de cada DI foram fracionadas em notas de venda para a MR, PLASPLUS e ANV;

DOCUMENTO VALIDADO

- Como se não tivesse ocorrido fracionamento, apenas a MR emitiu notas de revenda da totalidade da carga de cada uma das DI. A PLASPLUS e a ANV não revenderam as parcelas supostamente adquiridas e não havia CT-e referente ao transporte de mercadorias para essas duas empresas;
- A revenda das mercadorias por parte da MR estava vinculada a conhecimento de transporte eletrônico (CT-e) que demonstrava que seu transporte se referia à carga completa de cada DI.
- Os conhecimentos de transporte que acompanhavam as notas fiscais de venda emitidas pela MR continham informações sobre o navio, o container e os números das declarações de importação registradas pela ARAWA. Além disso, a soma do número de caixas apresentado em cada nota fiscal de venda da MR era igual ao número de caixas da DI, indicando que DI inteira foi transportada com as notas fiscais de venda da MR. O peso da DI também era igual ao peso da carga transportada, mencionado no CT-e.
- Por fim, cada CT-e, que se referia a uma DI inteira, tinha como destinatária ou a HANGAR MORIAH ou a COMERCIAL GLORIA.

Portanto, as mercadorias saíram diretamente do Porto de Itaguaí para a HANGAR MORIAH ou para a COMERCIAL GLORIA, reais adquirentes das mercadorias importadas pela ARAWA. Além disso, a tomadora do serviço de transporte referente às vendas efetuadas pela MR foi a própria ARAWA que ainda apareceu como remetente das mercadorias vendidas pela MR ainda em dois casos. A empresa que efetuou o transporte das mercadorias informou que não tinha e-mails nem contratos firmados, mas apresenta lista abrangendo serviços de transportes tendo a ARAWA como cliente, mas tendo a MR como remetente das mercadorias e comprovantes de pagamentos efetuados pela ARAWA. Caracteriza-se, portanto, a participação, tanto da importadora, quanto das empresas reais adquirentes, na fraude que será detalhadamente escrita neste relatório fiscal.

ARAWA, HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLORIA esquivaram-se de apresentar a documentação solicitada ao longo da fiscalização. As duas últimas não apresentaram comprovantes de pagamentos efetuados relacionados às aquisições de mercadorias da importadora ARAWA ou da MR. Já a ARAWA e a MR não apresentaram informações básicas, tais como lista de clientes, relação de entradas e saídas relacionadas às compras e vendas de mercadorias por elas importadas.

Ademais, em entrevista, o único sócio da ARAWA, Isaias Lin, CPF 154.205.028-60, disse que não se recordava de operações com a MR, PLASPLUS e ANV. As operações mencionadas neste relatório são anteriores à sua entrada no quadro societário da empresa, porém causa perplexidade a sua afirmação, já que adquiriu todas as quotas de participação da empresa da qual a MR era a principal cliente.

DOCUMENTO VALIDADO

A seguir síntese das informações acerca da empresa importadora ARAWA obtidas por meio de pesquisas, diligência e Requisição de Movimentação Financeira:

- A empresa foi constituída em 16/06/2010 por Ederson Ramiro Fogiatto, CPF 76.210.019-68, e Michelly Mensch Fogiatto, CPF 880.565.709-34, sendo que cada um tinha 50% de participação. Ederson saiu do quadro societário em setembro de 2011, mas Michelly inda continuou como sócia e, a partir de então, única administradora, até a sua saída, em março de 2017. Rubia Cirlene Mensch, CPF 753.209.592-49 adquiriu 4 mil quotas em junho e 2012. Sua saída se deu em junho de 2016, quando ocorreu a entrada do atual único sócio a ARAWA, Isaias Lin;
- em entrevista realizada na DELEX o Sr. Michel dos Santos Paiffer, despachante aduaneiro declarou que o Sr. Isaias o recebeu em São Paulo como sendo representante da ARAWA em período anterior ao seu ingresso no quadro societário da empresa;
- até dezembro de 2015 a ARAWA contava apenas com duas funcionárias que, em 2017, foram dispensadas;
- sua sede era uma sala que não continha elementos ou equipamentos que evidenciassem o desenvolvimento de atividades comerciais, cujo acesso foi franqueado por funcionário da empresa YMIRA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ACESSÓRIOS LTDA;
- em entrevista o sócio atual Isaias Lin mencionou não se recordar de operações com a MR, PLASPLUS e ANV. Causa perplexidade o fato de ter adquirido a participação na empresa sem ter conhecimento de suas maiores clientes, já que a MR era a maior delas e representou mais de 40% das vendas efetuadas em 2015 e 2016. Afirmou trabalhar em São Paulo, por poder fazer todo o trabalho remotamente usando o certificado digital e que conheceu a empresa ao atuar no Comércio Exterior, intermediando negócios com a China. E que "normalmente os contatos com clientes são feitos por indicação de chineses que atuam no comércio em São Paulo", mas que a empresa não está em atividade desde que a adquiriu. Declarou que manteve a ARAWA no mesmo endereço por conhecer os ex sócios, que eram os proprietários daquela sala comercial e devido ao incentivo fiscal oferecido pelo estado de Rondônia;
- a empresa foi intimada e reintimada por diversas vezes, inclusive nos endereços de seu sócio atual Isaias Lin e de sua sócia à época dos fatos Michelly Mensch Fogiatto a apresentar esclarecimentos e documentações de interesse da administração tributária e embora no início tenha apresentado respostas, ainda que incompletas, posteriormente não mais atendeu as solicitações sendo as correspondências enviadas para sua sede retornadas com AR (avisos de recebimento) com motivos "mudou-se" e "imóvel vazio";

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

- verificou-se vários indícios de que ARAWA, YMIRA Importação, YMIRA Logística e YMIRA Cobranças funcionavam como um grupo econômico de fato, uma vez que conforme análise das movimentações financeiras as empresas YMIRA COBRANÇAS e YMIRA Logística transferiram recursos para a ARAWA, quando do pagamento de contratos de câmbio e despesas de importações, estavam localizadas no mesmo endereço e tinham o mesmo telefone de contato, apresentam sócios administradores em comum e do mesmo grupo familiar, assim como diminuto quadro de funcionários compartilhados entre as empresas;
- em 2015 os lançamentos contábeis da ARAWA foram genéricos e não permitem, com clareza, identificar a que clientes se referiam os ingressos de recursos, já em 2016 havia a contabilização da venda para as empresas MR, PLASPLUS e ANV mas não houve em momento posterior registro contábil de recebimento de valores em bancos que retratariam os valores recebidos relacionados a essas vendas... a contrapartida ocorria na conta YMIRA Cobranças sendo utilizada para ocultar os clientes que efetuaram os pagamentos;
- também nos lançamentos contábeis constam diversos empréstimos da YMIRA Cobranças, contudo apenas parte ínfima (8%) consta como supostamente liquidada. Porém nos extratos bancários observa-se que as transferências eram utilizadas para pagamento dos contratos de câmbio sempre na mesma data. Essa situação de ingressos de recursos ocorreu em todas as datas em que ocorreram débitos referentes a contratos de câmbio. Os valores recebidos eram quase iguais os que seriam debitados. Na conta da ARAWA no Bradesco, constatou-se que poucas empresas transferiram recursos, sendo que quase a totalidade (99,74%) se concentrou nas empresas YMIRA Cobranças e YMIRA Logística;
- as empresas YMIRA Cobranças e YMIRA Logística também não apresentaram respostas às intimações da fiscalização;
- foi declarada a inaptidão da empresa com a publicação do Ato Declaratório Executivo 153, de 05/09/2019, no Diário Oficial da União de 09/09/2019;

Síntese das informações acerca da empresa MR obtidas por meio de pesquisas, diligência, depoimentos, Requisição de Movimentação Financeira e Circularizações:

- foi a maior participante nas notas fiscais de venda de mercadorias importadas pela ARAWA;
- foi constituída em 24/09/2009 e em 2012 houve mudança de seu quadro societário para entrada de Roni Gonzaga dos Santos e Ivone Almeida Silva, cujos CPF's foram anulados por terem sido emitidos por quadrilha especializada em inserção e alteração de centenas de CPFs com indícios

de fraude, conforme deflagrado pela Polícia Federal e pela Receita Federal, na Operação Alter Ego;

- de 2013 a 2015 a empresa tinha ficado sem movimentação financeira e, de 2012 a 2013, declarando-se inativa, em 2015 houve aumento do capital social e em 2016 registrou diversas DI de Nacionalização de Entreposto Aduaneiro sendo que não houve arrecadação entre 2015 e 2016;
- não tinha funcionários declarados em GFIP;
- teve sua inscrição no CNPJ baixada conforme Ato Declaratório Executivo nº 28, de 5 de abril de 2018, publicado no DOU de 06/04/2018;
- mediante informação de corretora de câmbio verificou-se que pagamentos ao exterior da MR foram efetuados pela empresa RONALDO ARTIGOS PARA PRESENTES, que tinha como único sócio o Sr. Ronaldo Cesar Onofre que recebia valores da RM e remetia valores ao exterior em nome da MR; Ronaldo e Manoel Avelino da Silva Neto (envolvido na Operação Pomar, conjunta do Ministério Público Federal, da Polícia Federal e da Receita Federal do Brasil, deflagrada em 2011 contra organização que usava "laranjas" para abrir empresas a fim de ocultar reais beneficiários e adquirentes de mercadorias) atuavam em parceria numa espécie de assessoria aduaneira com o nome fantasia Rmcomex, se utilizando da empresa IGOR PHILIP SALGADO FERREIRA DA SILVA.
- o Sr. Francisco Ortolan foi citado pela corretora de câmbio como recebedor de moeda estrangeira em nome da MR em sua residência, sua declaração de Imposto de Renda foi efetuada pelo contador e procurador da MR sendo que foram detectadas várias outras operações financeiras com a empresa;

Síntese das informações acerca da empresa PLASPLUS obtidas por meio de pesquisas:

- foi constituída pelos sócios Roni Germano dos Santos e Ivone Teixeira Santos, posteriormente foi alterado o nome para R.I. COMERCIAL IMPORTADORA ELETROELETRONICOS LTDA;
- de acordo com análise das notas fiscais emitidas, os produtos supostamente comprados não são os mesmos que os vendidos pela PLASPLUS e os vendidos pela empresa não foram anteriormente adquiridos;
- a ARAWA foi a sua maior fornecedora de mercadorias entre 2015 e 2016, de um total de R$4.190,163,86. Porém, as vendas da PLASPLUS foram de apenas R$185.427,24 sendo que não houve arrecadação entre os anos de 2015 e 2016;

DOCUMENTO VALIDADO

- em pesquisa pelo endereço da empresa na internet, verifica-se que a imagem do imóvel não condiz com o de uma empresa que adquiriu mais de 4 milhões em mercadorias e vendeu apenas parcela ínfima dessa;
- as Intimações para a empresa e para a sócia retornaram sem ciência;
- o CNPJ encontra-se suspenso por inconsistência cadastral;

Síntese das informações acerca da empresa ANV obtidas por meio de pesquisas:

- constituída em 2013 por um único sócio Antenor Nunes Valim, cujo CPF emitido por funcionário público-alvo da Operação Alter Ego encontra-se suspenso;
- entre 2015 e 2016 não houve arrecadação;
- a ARAWA vendeu para a ANV um total de R$1.149.861,42 entre 2015 e 2016. Foram itens de vestuário, bolsas de viagem, bijuterias, etc., porém ao analisarmos as notas fiscais da ANV, verificou-se que ela só efetuou venda de óxido de ferro, "granulado 6-12 TEX", Terra de ROM", "Sucata de Refratário", dentre outros. Ou seja, os produtos supostamente comprados não são os mesmos que os supostamente vendidos por essa empresa. Além do mais, declarações do único sócio da ANV foram enviadas pelo mesmo MAC ADDRESS2 de envio da declaração da MR, demonstrando que se tratava, também, de empresa de fachada utilizada pelo mesmo grupo fraudulento. No presente caso, foi utilizada como participante de notas, para fins de ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas pela ARAWA;
- as intimações para a empresa e sócio retornaram sem ciência;
- empresa se encontra baixada, conforme Ato Declaratório Executivo nº 01, publicado no Diário Oficial da União de 15/01/2019.

Lista indícios de utilização da MR, PLASPLUS e ANV pelo mesmo grupo fraudulento:

- semelhanças entre as assinaturas dos sócios da PLASPLUS e dos sócios da MR, apresentando as mesmas testemunhas;
- as Declarações de Imposto de Renda dos sócios da MR foram enviadas pelo mesmo MACADDRESS que as declarações dos sócios da PLASPLUS;
- as Declarações da MR e do Antenor Nunes Valim, sócio da ANV, foram enviadas pelo mesmo MAC address usado para enviar a declaração Valter Vecchi Neto, que consta como contador das duas empresas e não foi localizado para intimação;
- ANV e PLASPLUS outorgaram procuração para mesma pessoa física;

DOCUMENTO VALIDADO

- a pessoa física procuradora da MR, responsável por seu processo de habilitação aparece em registro de ajudante de despachante aduaneiro irmão do único funcionário da PLASPLUS;

Síntese das informações acerca da empresa COMERCIAL GLORIA obtidas por meio de pesquisas e diligência:

- A COMERCIAL GLORIA foi constituída em 27/05/2002, tendo como sócio administrador, desde então, o Sr. Wang Wan Rui, CPF 226.056.298-13. Yajun Guo, CPF 33.231.638-85, e Lin Chaojie, CPF 233.231.658-29, ingressaram no quadro societário em 2008 e Kaicong Wang, CPF 235.902.648-88, em 2012
- a COMERCIAL GLORIA foi a segunda maior cliente da ARAWA em volume de vendas, durante o período de 2015 a 2016 e apesar de a empresa não trabalhar com comercialização de itens de vestuário, mais de 75% de suas compras se resumiu a esses itens; consta também que foi recebedora de grande parte de mercadorias supostamente vendidas pela ARAWA para a MR, PLASPLUS e ANV. Posteriormente acompanhando as notas fiscais de venda da MR, constavam conhecimento de transporte eletrônicos englobando a carga completa das DI, desconsiderando as parcelas que supostamente haviam sido vendidas para a PLASPLUS e ANV aparecendo sempre a empresa ARAWA como contratante do serviço de transporte.
- de 2014 a 2017 não registrou declarações de importação contendo itens de vestuário, mercadorias que mais apareceram nas compras da MR;
- tinha apenas um funcionário registrado na época dos fatos;
- a equipe responsável pela diligência foi recebida pelo Sr. Yajun Guo (sócio) que insistia ser funcionário da empresa e não ter conhecimento dos negócios salientando que o "patrão" era o Sr. Wang Wan Rui e que os produtos que estavam expostos eram os comercializados (relógios de parede e de mesa, calculadoras e sutiãs de silicone). De acordo com Administração do local, trata-se da empresa do Sr. "Carlos", como é conhecido Wang Wan Rui. Apesar do edifício apresentar várias lojas (boxes) com mercadorias à venda para o consumidor final nos outros andares, verificou-se que a COMERCIAL GLORIA apresentava-se com uma porta de ferro com uma janela, aparentando ser um depósito de mercadorias;
- foram apresentadas respostas parciais as intimações da fiscalização se negando a apresentar informações sobre fornecedores e movimentações financeiras dos pagamentos efetuados por entender sigilosas;

Síntese das informações acerca da empresa HANGAR MORIAH obtidas por meio de pesquisas, diligência e Requisição de Movimentação Financeira:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

- A HANGAR MORIAH foi a terceira maior cliente da ARAWA em volume de vendas, entre 2015 a 2016: foram R$ 2.428.376,84 em compras de mercadorias de três capítulos da NCM: itens de vestuário (61 e 62) e guarda chuvas (66).Porém verificou-se que foi destinatária de um valor muito maior em mercadorias importadas pela ARAWA: R$13.238.442,68 (em valor aduaneiro) foram entregues em seus estabelecimentos, de acordo com informações dos conhecimentos de transporte eletrônico, que mencionavam as declarações de importação registradas pela ARAWA. Desse montante, R$11.582.534,79 haviam sido importados e supostamente vendidos pela ARAWA para a MR, PLASPLUS e ANV;
- Com relação a essa parcela, supostamente vendida para a MR, PLASPLUS e ANV, não havia conhecimentos de transporte relacionados ao transporte de mercadorias para as mesmas. Os conhecimentos de transporte encontrados no sistema se referiam a vendas posteriormente efetuadas pela MR. Nesses conhecimentos a MR aparecia como remetente das mercadorias, porém a tomadora do serviço era a ARAWA. Ou seja, a real adquirente das mercadorias importadas pela ARAWA era a HANGAR MORIAH. Aquelas três empresas de fachada haviam sido utilizadas para ocultar os reais adquirentes das mercadorias.
- trata-se de uma ampla loja voltada ao atacado e varejo de artigos de vestuário;
- entre 2015 e 2016 figurou como real adquirente de mercadorias importadas pela ARAWA dos mesmos fornecedores estrangeiros dos quais adquiriu mercadorias nos anos de 2014 e 2017;
- se negou a apresentar informações acerca dos pagamentos aos fornecedores ARAWA e MR;

Lista indícios de que as empresas HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLORIA agiam conjuntamente, o que justificaria o fracionamento de notas fiscais de venda para as duas empresas:

- os sócios da COMERCIAL GLORIA são pais dos sócios da HANGAR MORIAH, partes garantidoras nos contratos de locação da sede da HANGAR MORIAH, indicados pelos funcionários da HANGAR MORIAH como conhecedores das operações da empresa e encontravam-se lá quando da realização da diligência;
- mercadorias importadas pela ARAWA foram fracionadas em notas fiscais de venda para as empresas HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLORIA e mesmo fracionadas, as entregas das mercadorias foram realizadas para apenas uma das empresas;
- apesar de COMERCIAL GLORIA não trabalhar com comercialização de itens de vestuário, mais de 75% de suas compras se resumiram a esses

itens que são tipicamente adquiridas e comercializadas pela HANGAR MORIAH;

- No período de 2015 a 2016, a COMERCIAL GLORIA emitiu notas de venda para a HANGAR MORIAH no montante total de R$10.213.237,57, porém em extrato bancário da HANGAR MORIAH constam apenas três débitos identificados para a primeira empresa, que totalizaram apenas R$740.000,00;
- havia pouca diferença, muitas vezes de apenas algumas horas, entre a emissão das notas fiscais de entrada na ARAWA e de saída para a COMERCIAL GLORIA e a HANGAR MORIAH. Além disso, as quantidades vendidas e adquiridas, descrições das mercadorias e códigos dos produtos eram idênticos nas notas fiscais de entrada e de saída. Nota-se, claramente, o fracionamento das vendas entre as empresas COMERCIAL GLORIA e a HANGAR MORIAH;
- conforme detalhado há interesse comum entre as empresas HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLORIA. Por este motivo, optaram por fracionamento das mercadorias em notas fiscais de venda para as duas empresas. Boa parte das mercadorias são itens de vestuário, que obviamente se trata do ramo de atuação da HANGAR MORIAH. Foi detectado vínculo familiar, identificando que a gestão é efetuada por Wang Wan Rui, sócio administrador da COMERCIAL GLORIA. Além do mais, esta última aparentava ser um depósito de mercadorias;
- Houve simulação de vendas pulverizadas por parte da ARAWA, mas as operações tinham como real adquirente a empresa COMERCIAL GLORIA visto as entregas ocorrerem direto do Porto de Itaguaí-RJ para a COMERCIAL GLORIA;
- Da análise dos extratos bancários da ARAWA, não foram localizados ingressos de recursos por parte da COMERCIAL GLORIA, HANGAR MORIAH, MR, PLASPLUS e ANV. Conforme mencionado anteriormente, as empresas não forneceram informações a respeito das operações de compra. Colaborou para isso o fato de terem usado três empresas de fachada para a fraude, o que requereu, tanto da ARAWA quanto da COMERCIAL GLORIA e HANGAR MORIAH a ocultação de pagamentos, de modo a manterem-se, consequentemente, ocultadas, as empresas reais adquirentes das operações de importação registradas.

Quanto a sujeição passiva aponta que respondem conjuntamente, pela prática da infração, as empresas COMERCIAL GLORIA, ARAWA e HANGAR MORIAH, tanto pelo fato de possuírem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I, do CTN), quanto pelo fato de terem concorrido para a prática da infração e terem dela se beneficiado (art. 95, do DL 37/66). Quanto as pessoas físicas MICHELLY MENSCH FOGIATTO e ISAIAS LIN, sócios da

DOCUMENTO VALIDADO

> ARAWA (à época dos fatos e sócio atual, respectivamente) respondem solidariamente em decorrência da infração a lei na dissolução irregular da empresa, conforme súmula e entendimento do STJ. Quanto as empresas YMIRA IMPORTAÇÃO e YMIRARA LOGÍSTICA respondem solidariamente, conforme disposto no art. 124, I, do CTN, por se tratar de grupo econômico irregular em que restou comprovado o abuso da personalidade jurídica e direção única. Com relação à YMIRA COBRANÇAS, como se encontra baixada por liquidação voluntária nos órgãos de registro, o crédito não pode ser constituído em seu nome, vez que sociedade não possui mais personalidade jurídica. Por este motivo, figuram como sujeitos passivos, na qualidade de responsáveis, MICHELLY MENSCH FOGIATTO e EDER RAMIRO FOGIATTO, seus sócios administradores desde julho de 2015. Quanto as pessoas físicas Manoel Avelino da Silva Neto, Ronaldo Cesar Onofre, Francisco Luiz Ortolan e as empresas MR, PLASPLUS, ANV e IGOR PHILIP a responsabilidade se fundamenta no art. 124, I, do CTN, pelo fato de terem concorrido para a prática da infração e dela terem se beneficiado (art. 95, I, do DL 37/66) e por restar comprovado que o negócio foi simulado e praticado mediante fraude, com participação dos mesmos.
>
> Diante da fraude constatada, lavrou-se o presente auto de infração visando a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas irregularmente mediante ocultação do sujeito passivo, no período compreendido entre setembro e março de 2016, conforme disposto no Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, combinado com os §§1º e 3º do mesmo artigo (com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010) e no Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 689, XXII, combinado com o § 1º do mesmo artigo.

A empresa HANGAR MORIAH foi intimada da decisão de primeira instância em 09/06/2021 (e-fl. 5224) e apresentou o Recurso Voluntário em 07/07/2021 (e-fl. 5241) pelo qual pediu que seja cancelado o auto de infração ou que seja excluído do polo passivo, em razão da ausência dos pressupostos para sua manutenção.

A empresa COMERCIAL GLÓRIA foi intimada da decisão de primeira instância em 15/07/2021 (e-fl. 5313/5314) e apresentou o Recurso Voluntário em 16/08/2021 (e-fl. 5277) pelo qual pediu que seja cancelado o auto de infração ou que seja excluído do polo passivo, em razão da ausência dos pressupostos para sua manutenção.

Não constam dos autos recursos voluntários apresentados pelos demais solidários do lançamento.

Concluída a exposição dos fundamentos constantes do Relatório Fiscal, passa-se ao registro dos principais argumentos apresentado no recurso voluntário.

Ressalte-se que as razões recursais reproduzem, em essência, os mesmos fundamentos já veiculados nas impugnações apresentadas na instância de origem, motivo pelo qual, por economia processual e para fins de clareza expositiva, adota-se, como síntese representativa das teses defensivas, o trecho constante do voto proferido pela Delegacia da

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Receita Federal de Julgamento (DRJ), o qual reproduz de forma precisa e fiel a linha argumentativa da recorrente.

Em suma, a recorrente HANGAR MORIAH aduziu as seguintes razões de defesa:

Preliminarmente, demonstra a tempestividade do recurso e argui a ilicitude da fiscalização realizada na sede da empresa em 29/10/2018, sustentando que os auditores ingressaram em área administrativa fechada ao público sem autorização de representante legal habilitado e sem determinação judicial, em violação à garantia constitucional da inviolabilidade do domicílio, que o STF estende às pessoas jurídicas quanto a seus estabelecimentos não abertos ao público. Em razão disso, requer que quaisquer provas constituídas naquela ocasião, sejam áudios, imagens ou afirmações, sejam desconsideradas e desentranhadas do presente Auto de Infração.

No mérito, sustenta, em síntese, que:

É mera adquirente de mercadorias em território nacional, não tendo qualquer ingerência sobre as importações realizadas pela ARAWA ou possível envolvimento com as ocultações atribuídas à empresa MR. Argumenta que, sendo a ARAWA devidamente habilitada a operar no comércio exterior junto ao SISCOMEX, havia, por força dessa habilitação, comprovado sua capacidade operacional e financeira perante o Fisco, não podendo a Recorrente ser responsabilizada por eventual irregularidade de empresa que o próprio Estado admitiu no sistema.

Sustenta que a fiscalização não logrou comprovar o ilícito que lhe imputa: não demonstrou qualquer adiantamento realizado pela HANGAR MORIAH à ARAWA ou à MR, não provou o animus fraudulento, não evidenciou que a Recorrente foi responsável por toda a operação de importação e tampouco comprovou que efetuou o pagamento dos contratos de câmbio. As chamadas "provas" do cometimento do suposto ilícito, segundo a Recorrente, nada mais seriam do que suposições sem capacidade incriminatória.

Nessa linha, aponta que as planilhas elaboradas pela própria fiscalização demonstram que todas as notas fiscais de venda foram emitidas posteriormente ao desembaraço aduaneiro, de modo que o repasse rápido da mercadoria não induz, por si só, ao ilícito pretendido. Acrescenta que as mesmas planilhas evidenciam a existência de outras supostas ocultadas além da HANGAR MORIAH, o que tornaria juridicamente impossível afirmar a ocultação de mais de um adquirente em uma mesma DI. E, ainda que se admitisse tal hipótese, critica o fato de que a fiscalização, mesmo reconhecendo a existência de mais de um adquirente, atribuiu o valor da autuação com base no valor integral das DI, sem proceder à devida individualização proporcional entre a HANGAR MORIAH e a COMERCIAL GLÓRIA.

Afirma que não adiantava recursos à ARAWA, tampouco à MR, tendo sempre pago mediante emissão de notas fiscais, sem deter qualquer posição de controle sobre a operação de importação, seja por contato com exportadores, operações de logística, transporte, fechamento de câmbio ou qualquer outra forma de intervenção nos atos de execução da importação, sendo responsável unicamente pelo pagamento do que adquiriu em território nacional. Da mesma

DOCUMENTO VALIDADO

forma, nega ter exercido controle ou atuação coligada no comércio exterior com as demais autuadas: ARAWA, MR, ANV ou PLASPLUS.

Sustenta que as argumentações relativas ao eventual dano ao erário não ultrapassam o campo das hipóteses, restringindo-se a apontar prejuízos não comprovados que, em sua visão, em verdade não ocorreram, dado que a Recorrente nunca esteve oculta nas importações e observou todas as obrigações inerentes à aquisição de mercadorias em território nacional.

Invoca ofensa aos princípios constitucionais da legalidade, eficiência e tipicidade, argumentando que o Fisco tentou capitular como típica uma conduta atípica, a compra regular de mercadorias no mercado nacional mediante nota fiscal, em franca violação à legalidade estrita que rege a aplicação de penalidades no âmbito tributário-aduaneiro.

Defende a inaplicabilidade da pena de perdimento, e por consequência da multa equivalente ao valor aduaneiro, ao adquirente de mercadoria no mercado nacional, com fundamento na jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça segundo a qual a aquisição, no mercado interno, de mercadoria importada mediante nota fiscal emitida por empresa regularmente estabelecida gera a presunção de boa-fé do adquirente, cabendo ao Fisco a prova em contrário.

A recorrente COMERCIAL GLÓRIA apresenta as mesmas razões de defesa e pedidos da HANGAR MORIAH (com exceção da alegação de cerceamento defesa).

É o relatório

VOTO

1. Pressupostos legais de admissibilidade:

Os Recursos Voluntários das recorrentes HANGAR MARIAH e COMERCIAL GLÓRIA são tempestivos e preenchem os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual deles se tomam conhecimento.

2. Objeto do presente litígio:

Trata o presente processo de auto de infração formalizando a exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do V.A.) conforme disposto no Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, combinado com os §§1º e 3º do mesmo artigo (com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010) e no Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 689, XXII, combinado com o § 1º do mesmo artigo no valor de R$ 13.855.161,06.

Constam também como sujeitos passivos as empresas COMERCIAL GLORIA DO ORIENTE ELETRÔNICOS LTDA de CNPJ 05.073.803/0001-90, ARAWA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ACESSÓRIOS LTDA de CNPJ 12.087.295/0001-64 (importadora), MR IMPORTAÇÃO E

DOCUMENTO VALIDADO

Original

EXPORTAÇÃO LTDA de CNPJ 11.179.794/0001-19, R.I. COMERCIAL IMPORTADORA ELETROELETRONICOS LTDA de CNPJ 22.479.077/0001-29, ANV COMERCIO DE EMBALAGENS E PLASPLUS EIRELI de CNPJ 19.256.231/0001-99, YMIRA LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA de CNPJ 11.682.316/0001-27, YMIRA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ACESSÓRIOS EIRELI de CNPJ 07.172.668/0001-65 e IGOR PHILIP SALGADO FERREIRA DA SILVA de CNPJ 22.998.543/0001-82 e as pessoas físicas MICHELLY MENSCH FOGIATTO de CPF 880.565.709-34, ISAIAS LIN de CPF 154.205.028-60, EDERSON RAMIRO FOGIATTO de CPF 289.597.282-68, RONALDO CÉSAR ONOFRE de CPF 186.369.048-46, MANOEL AVELINO DA SILVA NETO de CPF 115.034.218-80 e FRANCISCO LUIZ ORTOLAN de CPF 954.157.268-53.

Prescrição Intercorrente

I - ENQUADRAMENTO DO TEMA 1.293/STJ E RELEVÂNCIA DA TESE 3 PARA O CASO CONCRETO.

Antes de adentrar o mérito, cabe examinar a eventual ocorrência de prescrição intercorrente no curso do processo administrativo, com fundamento no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, sob a égide do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 1.293.

O presente processo encontra-se parado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) há mais de 3 (três) anos, desde o encaminhamento do recurso em 18/10/2021, configurando o requisito temporal para o exame da prescrição intercorrente. (e-fl. 5319)

No referido julgamento, o STJ decidiu que a prescrição intercorrente se aplica às infrações aduaneiras de natureza não tributária, fixando, contudo, em sua Tese 3, uma ressalva expressa:

> Não incidirá o art. 1º, §1º, da Lei 9.873/1999 quando a obrigação descumprida, embora inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Desse modo, a análise que se impõe no presente caso, não pode se limitar a uma classificação abstrata da infração como “aduaneira”, mas deve identificar qual o bem jurídico diretamente protegido pela norma sancionadora e qual a finalidade imediata da obrigação violada.

II - A INOVAÇÃO DO STJ: CRIAÇÃO DE DUAS CATEGORIAS OBRIGATÓRIAS DE MULTAS ADUANEIRAS.

Conforme destacado inclusive pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Tema 1.293/STJ introduziu uma estrutura inédita e vinculante para o sistema sancionatório aduaneiro, na qual toda e qualquer penalidade aplicada em ambiente aduaneiro deve necessariamente se enquadrar em uma de duas categorias:

DOCUMENTO VALIDADO

1. Multas aduaneiras de natureza administrativa, ligadas ao cumprimento de deveres instrumentais ou formais e sujeitas à prescrição intercorrente da Lei nº 9.873/1999; e

2. Multas aduaneiras de natureza arrecadatória ou fiscalizatória, destinadas direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre a operação, razão pela qual não se submetem à prescrição intercorrente, conforme a exceção expressa da Tese 3.

Assim, por respeito e fidelidade à própria decisão do STJ, impõe-se, no caso concreto, identificar qual é o bem jurídico tutelado pela multa prevista no art. 23, V, c/c §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, para fins de correta classificação.

Como se demonstrará, essa penalidade tutela diretamente a arrecadação, a fiscalização e a integridade da relação jurídico-tributária e, portanto, somente pode ser enquadrada na segunda categoria, afastando a incidência da prescrição intercorrente.

III - CONTEXTO HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO SOBRE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA E DA FINALIDADE DO ART. 23, V, DO DL 1.455/1976.

A adequada compreensão da natureza jurídica da penalidade prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e, sobretudo, do bem jurídico por ela tutelado, exige breve incursão no contexto histórico e normativo que motivou sua criação e posterior reformulação.

A interposição fraudulenta mediante ocultação do sujeito passivo não surgiu como mera preocupação de caráter administrativo. A partir da década de 1990 e no início dos anos 2000, verificou-se a disseminação de estruturas artificiais de importação. Essas estruturas baseavam-se na utilização de empresas recém-criadas, sem capacidade operacional, financeira ou patrimonial, que figuravam apenas formalmente como importadoras, com o propósito de ocultar o verdadeiro adquirente e manipular os efeitos tributários da operação.

Esse modelo instrumental, com empresas de curta duração e sem substância econômica, servia como mecanismo para possibilitar o subfaturamento do valor aduaneiro, reduzindo a base de cálculo dos tributos; viabilizar a blindagem patrimonial do adquirente final, dificultando a cobrança de tributos e multas; manipular a sujeição passiva, afastando do alcance da fiscalização o responsável econômico real; provocar a ruptura artificial da cadeia do IPI, evitando a equiparação a industrial; permitir o uso indevido de regimes aduaneiros suspensivos; e gerar severa distorção concorrencial pela redução ilícita da carga tributária.

Diante desse cenário, o legislador editou a Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, que reformulou substancialmente o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976. A reforma não teve motivação burocrática ou meramente operacional; ao contrário, derivou de preocupação fiscal, com o objetivo de dotar a Administração Tributária de um instrumento eficaz para reprimir práticas de ocultação dolosa que causavam dano ao erário, expressão, aliás, incorporada ao próprio caput do dispositivo.

Nesse contexto, revela-se que o bem jurídico tutelado pela penalidade não é a regularidade formal do despacho aduaneiro, nem o mero controle documental da movimentação

DOCUMENTO VALIDADO

de mercadorias. A conduta reprimida interfere diretamente na constituição, na identificação e na higidez da relação jurídico-tributária. Afeta a veracidade do valor aduaneiro; compromete a identificação do sujeito passivo; interfere na arrecadação de tributos incidentes na importação e na cadeia subsequente; impede a correta aplicação da legislação de IPI; e atinge a própria concorrência tributária leal.

Assim, conclui-se que a multa prevista no art. 23, V, não tutela um interesse predominantemente administrativo, mas um interesse fiscal qualificado: a integridade da ordem econômico-tributária no âmbito aduaneiro. Trata-se, portanto, de penalidade cujo fundamento, finalidade e teleologia são inerentemente tributários.

IV - INSERÇÃO REFORÇADA. ART. 81 DA LEI 9.430/96 e ART. 72 DA LEI 4.502/64.

A natureza tributária da penalidade em exame emerge também quando se observa sua inserção sistemática no ordenamento jurídico, especialmente no diálogo normativo que estabelece com outros diplomas legais, anteriores e posteriores ao Decreto-Lei nº 1.455/1976, nos quais a interposição fraudulenta é tratada de forma expressa como conduta de natureza fiscal.

O art. 81 da Lei nº 9.430/1996, diploma tipicamente tributário, dispõe que serão declaradas inaptas as inscrições no CNPJ das empresas que não comprovem a origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos utilizados em operações de comércio exterior, circunstância que o legislador vinculou diretamente à presunção de interposição fraudulenta.

A sanção de inaptidão cadastral, de inequívoco conteúdo fiscal e de efeitos extremamente gravosos, demonstra que o legislador não enxerga a interposição como simples infração administrativa aduaneira, mas sim como fraude fiscal com impacto potencial sobre a arrecadação, a regularidade financeira e a prevenção a ilícitos correlatos, como evasão de divisas e lavagem de dinheiro.

> Art. 81. As inscrições no CNPJ serão declaradas inaptas, nos termos e nas condições definidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, quando a pessoa jurídica:
>
> (...)
>
> II - não comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior;

Ademais, o art. 72 da Lei nº 4.502/1964 define como fraude fiscal toda ação dolosa destinada a impedir a ocorrência do fato gerador, modificar suas características essenciais ou reduzir o montante do tributo devido. A descrição normativa ajusta-se de modo preciso à conduta de interposição fraudulenta: ao ocultar o verdadeiro adquirente, a operação altera a sujeição passiva, impacta a base de cálculo e frustra a constituição dos tributos incidentes, caracterizando típica fraude fiscal nos moldes previstos pelo legislador tributário.

> Art . 72. Fraude é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária

DOCUMENTO VALIDADO

> principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Assim, ao se observar a posição da infração no sistema, percebe-se que a interposição fraudulenta é tratada pelo ordenamento como mecanismo de sonegação e de manipulação da relação jurídico-tributária, e não como irregularidade administrativa. A inserção normativa reforça que o bem jurídico tutelado é tributário, e que a penalidade prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 destina-se à proteção da arrecadação e da fiscalização tributária, ajustando-se plenamente aos parâmetros da Tese 3 do Tema Repetitivo nº 1.293/STJ.

V - REFLEXÃO: por que alguém ocultaria o sujeito passivo mediante fraude ou simulação?

A infração prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, que abrange a ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, inclusive por meio da interposição fraudulenta, não se confunde com irregularidade formal, tampouco com mero descumprimento procedimental. Trata-se de conduta dotada de evidente intencionalidade, estruturada para produzir efeitos concretos sobre a esfera tributária.

A pergunta central para a adequada compreensão do tipo infracional é: qual seria a razão econômica ou jurídica para que alguém deliberadamente ocultasse o verdadeiro adquirente de uma importação?

A resposta decorre da própria experiência fiscal acumulada ao longo de décadas: a ocultação do sujeito passivo somente faz sentido quando se pretende alterar artificialmente os efeitos tributários da operação, seja para impedir a identificação do responsável, seja para reduzir a carga tributária incidente.

A prática demonstra que a ocultação do real adquirente produz efeitos diretos sobre a formação da relação jurídico-tributária. Ao deslocar artificialmente a sujeição passiva, impede que o verdadeiro responsável seja identificado, fiscalizado ou cobrado, inviabilizando a verificação de sua capacidade econômico-financeira e frustrando a atuação regular do Fisco. Além disso, tal expediente frequentemente se associa a estratégias de subfaturamento, a manipulações do valor aduaneiro, ao uso indevido de regimes especiais e à criação de blindagens patrimoniais destinadas a impedir a recuperação de créditos tributários.

A ocultação do sujeito passivo também repercute sobre a cadeia de incidência do IPI, pois inviabiliza a equiparação do adquirente real a industrial e desorganiza a dinâmica de débitos e créditos, com impacto direto na concorrência tributária. Do mesmo modo, afeta a própria base de cálculo dos tributos incidentes na importação, comprometendo a apuração correta do valor aduaneiro.

Esses elementos evidenciam que o bem jurídico tutelado pelo legislador não é a mera regularidade formal dos atos do despacho aduaneiro, mas a proteção da ordem econômico-tributária, especialmente no que concerne à arrecadação e à fiscalização dos tributos do comércio exterior.

DOCUMENTO VALIDADO

A fraude, portanto, só existe porque há tributos a serem fraudados. Na ausência de incidência tributária relevante, não haveria racionalidade econômica para ocultar o sujeito passivo. A conduta típica revela, assim, sua íntima vinculação com a estrutura tributária, reforçando que a finalidade normativa do art. 23, inciso V, é essencialmente fiscal, e não administrativa.

VI - TESTE DE SUBTRAÇÃO: consequências da inexistência da penalidade.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em suas razões, trouxe valiosa contribuição metodológica ao aplicar ao caso o denominado teste de subtração, instrumento útil para identificação do bem jurídico tutelado pela norma. A lógica é simples: examina-se o que ocorreria no sistema tributário caso a penalidade prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 fosse retirada do ordenamento.

Esse exercício hipotético revela, com clareza, a finalidade eminentemente fiscal da sanção.

A supressão da penalidade acarretaria, em primeiro plano, prejuízo direto à arrecadação, pois as estruturas de interposição voltariam a ser utilizadas como mecanismo para inviabilizar a cobrança dos tributos incidentes na importação. Empresas instrumentalizadas, sem capacidade econômica real, permaneceriam como escudo para o adquirente oculto, e o crédito tributário tornar-se-ia irrecuperável ante a inexistência de bens penhoráveis.

Em segundo lugar, haveria significativo comprometimento da fiscalização tributária, que perderia instrumento essencial para identificar o sujeito passivo efetivo, aferir sua capacidade financeira, apurar o valor aduaneiro real e reprimir práticas de subfaturamento, simulação e blindagem patrimonial. A ocultação do adquirente é, por definição, mecanismo voltado a impedir o lançamento correto dos tributos, sua reprimenda não pode prescindir de sanção adequada.

A eliminação da penalidade também promoveria a erosão da cadeia do IPI, permitindo que o verdadeiro adquirente permanecesse fora do campo de incidência do imposto e de suas regras de equiparação, comprometendo a tributação das saídas subsequentes, a apuração de créditos e débitos e a concorrência leal no mercado interno.

Por fim, restaria comprometida a verificação do valor aduaneiro, visto que a ocultação do sujeito passivo é frequentemente utilizada para viabilizar práticas de subfaturamento. Sem a sanção correspondente, tais condutas passariam a carecer de resposta estatal eficaz.

Do teste proposto pela PGFN extrai-se conclusão: a retirada da penalidade afetaria exclusivamente a arrecadação e a fiscalização tributária, e não a ordem administrativa.

Disso decorre, com precisão metodológica, que o bem jurídico protegido é tributário, e não meramente administrativo.

DOCUMENTO VALIDADO

VII - DA INADEQUAÇÃO DA QUALIFICAÇÃO ADMINISTRATIVA ATRIBUÍDA PELO STJ À MULTA POR INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA (ART. 23, INCISO V, §3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976)

O acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Declaração no AgInt no REsp nº 2.122.282/SP, afirmou que a multa substitutiva prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 possuiria natureza administrativa, por supostamente tutelar apenas o "controle das atividades de comércio exterior" e não a arrecadação dos tributos incidentes sobre a importação.

Com a devida vênia, tal qualificação não se coaduna com a estrutura normativa da infração nem com sua finalidade sancionatória, mostrando-se tecnicamente insuficiente para determinar o regime jurídico aplicável.

Em primeiro lugar, a própria conduta típica sancionada, ocultar, mediante fraude, o sujeito passivo da obrigação tributária, revela um ataque direto à formação da relação jurídico-tributária. Não se trata de mera irregularidade administrativa de controle aduaneiro, mas de fraude destinada a impedir a aplicação correta da legislação tributária, alterando contribuinte, base de cálculo, alíquotas e responsabilidade fiscal. A conduta, portanto, incide justamente sobre o núcleo da obrigação tributária.

Em segundo lugar, a multa em questão substitui a pena de perdimento, tradicionalmente reconhecida como sanção fiscal de máximo rigor para hipóteses de fraude que inviabilizam a constituição do crédito tributário. A substituição do perdimento por multa não altera a natureza da sanção; ao contrário, confirma que se trata de instrumento de reação estatal a conduta que compromete a arrecadação tributária, e não de mera medida administrativa ligada ao trânsito internacional de mercadorias.

Em terceiro lugar, a fundamentação adotada no julgado ignora que o próprio art. 23, inciso V, descreve infração cujo bem jurídico protegido é a higidez do lançamento dos tributos incidentes sobre a importação. A ocultação do real importador impede que se identifique o contribuinte correto, conduz a regimes tributários indevidos, afeta o tratamento fiscal aplicável (em especial no âmbito do IPI) e cria cenário artificial destinado à evasão ou elisão ilícita. O dano fiscal é, portanto, imediato e não meramente reflexo.

Em quarto lugar, ainda que o acórdão faça referência ao Tema 1.293/STJ, é necessário observar que o precedente vinculante tratou de hipótese substancialmente diversa, multa formal do art. 107, IV, e, do Decreto-Lei nº 37/1966, na qual não houve fraude, nem ocultação do sujeito passivo, nem alteração de elementos essenciais da obrigação tributária. A ratio decidendi daquele tema não se transplanta automaticamente para a multa ora analisada, cujo pressuposto fático-jurídico é a fraude tributária.

Dessa forma, embora o acórdão citado tenha concluído pela natureza administrativa da multa, a estrutura normativa do art. 23, inciso V, §3º, sua função de substituição do perdimento e, sobretudo, o núcleo típico da infração, a ocultação do sujeito passivo da

DOCUMENTO VALIDADO

obrigação tributária, evidenciam que a sanção possui natureza tributária, voltada a resguardar a integridade da arrecadação e a veracidade da relação jurídico-tributária na importação, sendo inadequado qualificá-la como infração meramente administrativa voltada ao controle aduaneiro.

VIII - OUTROS ARGUMENTOS QUE ATRIBUEM NATUREZA ADMINISTRATIVA À MULTA DO ART. 23, INCISO V, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976.

Apesar da clareza do critério estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293, segundo o qual a natureza da infração depende do bem jurídico tutelado, parte da doutrina tem sustentado que a multa substitutiva do perdimento prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 possuiria natureza meramente administrativo-aduaneira. Cumpre examinar os principais fundamentos que embasam tal tese e demonstrar sua inadequação.

O primeiro equívoco decorre da leitura segundo a qual o Tema 1.293 teria classificado, de maneira automática, toda infração aduaneira como administrativa. Não foi essa, porém, a construção do Tribunal Superior. Ao contrário, o STJ rejeitou categorias abstratas e estabeleceu um critério material, voltado exclusivamente à identificação do bem jurídico protegido. Assim, apenas as infrações cujo objeto seja o controle formal do despacho aduaneiro sujeitam-se à prescrição intercorrente; por outro lado, quando a obrigação violada se destina direta ou imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre a operação, a infração possui natureza tributária e se insere na exceção contemplada na Tese 3. A questão central, portanto, não é terminológica, mas substancial: qual bem jurídico o art. 23, inciso V foi criado para resguardar? Como demonstrado nos itens anteriores, trata-se de dispositivo voltado a proteger a integridade da relação jurídico-tributária da importação, o valor aduaneiro, a identificação do contribuinte real, a higidez da cadeia do IPI e a prevenção de práticas de evasão fiscal. Não há, assim, elemento normativo que permita enquadrá-lo no domínio das infrações administrativas formais.

Também não procede o argumento segundo o qual haveria contradição lógica em reconhecer natureza tributária à multa, quando o perdimento, sua penalidade matriz, seria, em tese, administrativo. A premissa incorre em dupla impropriedade. De um lado, confunde forma de execução com natureza jurídica da sanção: o perdimento e sua multa substitutiva são instrumentos de reação estatal a um único ilícito, cuja essência é a fraude praticada para ocultar o sujeito passivo. De outro, ignora que a legislação trata o perdimento decorrente de fraude como sanção de caráter fiscal, associada diretamente à proteção da arrecadação. A mudança da modalidade de execução, pecuniária ou material, não altera o bem jurídico protegido. Assim como uma obrigação tributária não deixa de ser tributária por ser satisfeita em dinheiro, dação ou adjudicação, também a sanção decorrente da interposição fraudulenta não muda de natureza em razão do mecanismo empregado para sua concretização.

Outro ponto frequentemente invocado diz respeito à Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, que faria referência ao combate às “fraudes aduaneiras”. A

DOCUMENTO VALIDADO

interpretação extensiva desses termos, porém, desconsidera que Exposições de Motivos não definem a natureza jurídica dos ilícitos e tampouco delimitam o bem jurídico tutelado.

A Medida Provisória nº 66/2002 promoveu ampla reforma da legislação tributária e aduaneira, incluindo dispositivos relacionados ao combate de práticas fraudulentas no comércio exterior. Embora a Exposição de Motivos (EM) não trate especificamente da natureza jurídica da multa substitutiva do perdimento prevista no art. 23, V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, ela oferece elementos relevantes para a correta compreensão da finalidade normativa subjacente à reforma.

De acordo com a EM o art. 29 da MP instituiu presunção legal destinada a caracterizar operações por conta e ordem de terceiros, com o objetivo de criar instrumento mais eficaz para o combate efetivo de fraudes fiscais praticadas em operações de comércio exterior.

> 18. O art. 29 pretende instituir presunção legal que caracterize operações por conta e ordem de terceiros, com o objetivo de criar instrumento mais eficaz para o combate efetivo de fraudes fiscais praticadas em operações de comércio exterior.

O mesmo sentido é reiterado ao se afirmar que os arts. 59 e 60 da MP visam aperfeiçoar a legislação aduaneira no que concerne à prevenção e ao combate a fraudes.

> 43. Os arts. 59 e 60 visam aperfeiçoar a legislação aduaneira no que concerne à prevenção e ao combate à fraudes.

A referência expressa a fraudes fiscais praticadas no âmbito do comércio exterior, e não a meras irregularidades procedimentais, confirma que a motivação legislativa central foi reforçar mecanismos de tutela da ordem fiscal, especialmente no que se refere à identificação do sujeito passivo e à higidez da relação tributária incidente sobre a importação.

Ainda que a Exposição de Motivos não qualifique explicitamente a multa prevista no art. 23, inciso V, como sanção de natureza tributária, o contexto normativo evidenciado no documento demonstra que a reforma buscou dotar a Administração Tributária de instrumentos mais eficazes para combater condutas fraudulentas que afetam diretamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos incidentes sobre o comércio exterior.

Nesse contexto, a Exposição de Motivos reforça, ainda que de forma indireta, a conclusão de que a infração do art. 23, inciso V tutela a ordem tributária, sendo, portanto, incompatível com a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, nos termos da Tese 3 do Tema 1.293/STJ.

Observa-se também o entendimento de quem defende a natureza administrativo-aduaneira da multa substitutiva prevista no art. 23, V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, valendo-se do argumento segundo o qual o perdimento, por constar do art. 96, I e II, do Decreto-Lei nº 37/1966, possuiria natureza administrativa, sustenta que seria logicamente impossível que sua conversão em multa adquirisse natureza tributária. Afirma-se que tal transformação somente seria possível se:

DOCUMENTO VALIDADO

(1) o perdimento tivesse natureza tributária (o que reputam incompatível com a Constituição e com precedentes do STF), ou

(2) um tipo infracional pudesse gerar sanção de natureza distinta, contrariando, segundo alegam, a ratio decidendi do Tema 1.293/STJ.

Com o devido respeito, essa construção doutrinária não resiste ao cotejo técnico-jurídico, especialmente quando confrontada com o critério vinculante estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293.

O equívoco metodológico central reside na premissa adotada: parte-se da natureza da pena (perdimento) para determinar a natureza da infração. O Tema 1.293, entretanto, afirma exatamente o contrário. O critério determinante é a natureza jurídica da norma de conduta violada, e não da sanção aplicável. Como consignou expressamente o STJ: É a natureza jurídica da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para definir se determinada infração se submete ou não ao regime prescricional da Lei 9.873/1999.

Assim, o raciocínio deve partir da conduta típica descrita no art. 23, inciso V, ocultação fraudulenta do sujeito passivo, e de seus efeitos sobre a relação jurídico-tributária. É essa conduta, e não a forma de execução da sanção (perdimento ou multa substitutiva), que revela o bem jurídico tutelado.

Além disso, a tese de que haveria uma suposta "contradição lógico-jurídica" caso o perdimento fosse administrativo e a multa substitutiva, tributária, ignora que a forma de satisfação da sanção não altera a natureza jurídica da infração. Também em matéria tributária, é possível que o crédito seja satisfeito por mecanismos distintos (dinheiro, adjudicação de bens, compensação, dação em pagamento), sem qualquer alteração da natureza tributária da obrigação em si. Do mesmo modo, o fato de a Administração aplicar o perdimento quando a mercadoria está disponível e a multa pecuniária quando não está não transmuta o bem jurídico protegido pela norma sancionadora.

A crítica igualmente incorre em equívoco ao compreender o art. 96 do Decreto-Lei nº 37/1966 como dispositivo definidor de natureza jurídica das infrações. O referido dispositivo é mera enumeração de espécies de penalidades, que convivem, na prática administrativa e normativa, com bens jurídicos absolutamente distintos: saúde pública, meio ambiente, ordem econômica do comércio exterior, e, especialmente, arrecadação tributária. A utilização de uma mesma espécie sancionatória para finalidades múltiplas não tem o condão de uniformizar a natureza jurídica de todas as infrações ali referidas.

> Art.96 - As infrações estão sujeitas às seguintes penas, aplicáveis separada ou cumulativamente:
>
> I - perda do veículo transportador;
>
> II - perda da mercadoria;
>
> III - multa;

DOCUMENTO VALIDADO

> IV - proibição de transacionar com repartição pública ou autárquica federal, empresa pública e sociedade de economia mista.

Por fim, o próprio argumento doutrinário reforça, ainda que involuntariamente, a tese aqui sustentada. Quando afirma que só seria possível reconhecer natureza tributária à multa se o perdimento também o fosse, parte de uma premissa equivocada: trata como se a natureza da pena determinasse a natureza da infração. O Tema 1.293 rejeita expressamente esse raciocínio, ao determinar que a análise deve recair sobre a finalidade material da obrigação descumprida.

No caso do art. 23, inciso V, §3º, demonstrou-se de forma exaustiva que a finalidade normativa é impedir a fraude fiscal consistente na ocultação do sujeito passivo, protegendo-se:

– a integridade do valor aduaneiro (base de cálculo dos tributos da importação);

– a correta identificação do contribuinte;

– a higidez da cadeia de IPI;

– a arrecadação;

– a verificação das condições econômico-financeiras do efetivo adquirente;

– e a preservação da concorrência tributária leal.

Tais elementos não são compatíveis com o conceito de infração administrativa aduaneira voltada ao controle formal do trânsito de mercadorias. São características próprias de infração tributária qualificada por fraude.

Desse cotejo, conclui-se que a crítica doutrinária não refuta, mas antes confirma, a premissa fundamental do presente voto: a natureza da multa substitutiva do perdimento prevista no art. 23, inciso V, §3º, é definida pelo bem jurídico que a infração visa proteger, conforme exige o Tema 1.293/STJ, e esse bem jurídico é inconfundivelmente tributário.

Também não resiste ao exame técnico o argumento segundo o qual a severidade da sanção indicaria sua natureza administrativa ou inviabilidade como penalidade tributária. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 736.090 (Tema 863), reconheceu expressamente a constitucionalidade de multas tributárias qualificadas que podem alcançar até 150% do débito tributário em caso de reincidência. Essa orientação confirma que o caráter sancionatório robusto não é incompatível com penalidades tributárias, desde que observados os princípios da proporcionalidade e do não-confisco. Longe de afastar a natureza tributária, o precedente reforça que fraudes fiscais dolosas, como a ocultação do sujeito passivo, legitimam respostas sancionatórias mais intensas.

Alega-se, ainda, que a classificação da multa sob o denominado “código de receita aduaneira 2185” revelaria sua natureza administrativo-aduaneira. Com a devida vênia, tal argumento não se sustenta.

DOCUMENTO VALIDADO

O código de receita não possui qualquer função qualificadora da natureza jurídica da infração. Trata-se de instrumento meramente contábil, destinado à organização interna da arrecadação, à escrituração das receitas e ao controle orçamentário da Administração. Esses códigos não exprimem o bem jurídico tutelado, tampouco têm aptidão para definir se a infração é administrativa, tributária ou penal. Servem unicamente para fins de processamento operacional de pagamentos.

Assim, não é juridicamente sustentável concluir que a natureza da multa substitutiva do perdimento decorra da rubrica orçamentária sob a qual é contabilizada. A natureza jurídica da sanção não se define por critérios de escrituração interna, mas pelo conteúdo normativo da infração e pelo bem jurídico protegido. Reduzir a análise a um elemento contábil seria incorrer em formalismo superficial e tecnicamente inadequado, incompatível com o critério material fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293.

Em síntese, o código de receita não oferece parâmetro válido para a classificação jurídica da penalidade prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, nem possui relevância para a identificação do bem jurídico tutelado, sendo irrelevante para a aferição da natureza da infração e para a incidência, ou não, da prescrição intercorrente.

Sustenta-se, por fim, que as Súmulas nº 160 e nº 184 do CARF reforçariam a classificação da multa substitutiva do perdimento, prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, como sanção de natureza meramente administrativa-aduaneira. Com o devido respeito, tal posição não se sustenta, sobretudo à luz do critério vinculante estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293, segundo o qual a natureza jurídica da infração deve ser definida a partir do bem jurídico diretamente tutelado pela norma sancionadora, e não por classificações processuais, procedimentais ou contábeis.

A Súmula nº 160 dispõe:

> 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.

O enunciado não define a natureza jurídica da infração. Limita-se a esclarecer que a aplicação da penalidade dispensa a comprovação individualizada de prejuízo ao recolhimento de tributos. Essa dispensa, contudo, não afasta o caráter tributário da sanção, ao contrário, é característica típica das infrações tributárias qualificadas por dolo, fraude ou simulação, nas quais o dano fiscal decorre da própria conduta e independe de demonstração numérica específica.

A questão relevante não é se houve ou não prejuízo comprovado, mas sim qual bem jurídico a norma visa proteger. E esse bem jurídico, como será demonstrado, é a arrecadação e a fiscalização dos tributos aduaneiros.

A Súmula nº 184 estabelece:

DOCUMENTO VALIDADO

> O prazo decadencial para aplicação de penalidade por infração aduaneira é de 5 (cinco) anos contados da data da infração, nos termos dos artigos 138 e 139, ambos do Decreto-Lei n.º 37/66 e do artigo 753 do Decreto n.º 6.759/2009.

O enunciado não examina o bem jurídico protegido, tampouco define a natureza da infração. Limita-se a fixar o prazo decadencial aplicável para penalidades por infrações aduaneiras, em razão de remissão expressa contida nos arts. 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37/1966. Trata-se, pois, de disciplina puramente procedimental. A adoção de um determinado prazo decadencial não tem, por si só, qualquer poder de qualificar juridicamente o ilícito como administrativo ou tributário. O critério procedimental não se confunde com o critério material estabelecido pelo Tema 1.293 do STJ. A definição da natureza jurídica da infração exige análise do bem jurídico tutelado, da finalidade normativa e dos efeitos da conduta sobre a relação tributária, e não apenas do rito ou do prazo aplicável.

Seria metodologicamente incorreto inferir que, pela mera circunstância de uma penalidade observar prazo previsto em legislação específica, ela automaticamente perderia sua natureza tributária. Tal conclusão ignoraria a distinção fundamental entre normas de direito material e normas de direito processual. O prazo decadencial constitui norma de natureza processual-administrativa, que não tem o condão de alterar a essência material da infração.

Portanto, observa-se que nenhum dos enunciados sumulares examina o bem jurídico tutelado pela norma sancionadora, critério vinculante estabelecido pelo Tema 1.293 do STJ. As súmulas limitam-se a disciplinar aspectos adjetivos: a Súmula nº 160 trata da dispensa de prova do prejuízo; a Súmula nº 184 regula o prazo decadencial. Ambas versam sobre matéria procedimental, que não possui aptidão para definir a natureza material da infração.

A definição da natureza da multa prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 exige análise do bem jurídico tutelado pela norma sancionadora, exatamente como determinado pelo Tema 1.293 do STJ. Sob esse critério, a penalidade possui inequívoca natureza tributária, pois tutela diretamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos incidentes no comércio exterior.

Nesse contexto, as Súmulas nº 160 e nº 184 não afastam a incidência da Tese 3 do Tema 1.293, nem possuem densidade normativa para redefinir a natureza da penalidade.

Diante do exposto, conclui-se que os argumentos fundados nas Súmulas nº 160 e 184 do CARF não possuem aptidão para afastar a natureza tributária da multa do art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Aplicando-se o critério vinculante do Tema 1.293, análise do bem jurídico tutelado, verifica-se que a sanção protege diretamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos aduaneiros, caracterizando infração de natureza eminentemente tributária. Consequentemente, aplica-se integralmente a exceção prevista na Tese 3 do Tema 1.293/STJ, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999.

DOCUMENTO VALIDADO

Registro, ainda, que o Parecer PGFN/CAT nº 153/2018, frequentemente invocado para sustentar a natureza administrativa das penalidades relacionadas à interposição fraudulenta, não se presta, metodologicamente, a infirmar a natureza tributária da multa prevista no art. 23, V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Em primeiro lugar, trata-se de parecer anterior ao julgamento do Tema 1.293/STJ, razão pela qual foi elaborado sob premissas interpretativas que não refletem o critério material atualmente vinculante, segundo o qual a natureza jurídica da penalidade deve ser definida a partir do bem jurídico tutelado, e não da denominação legal, do órgão aplicador ou da localização normativa da sanção.

O próprio fundamento central do parecer, a ideia de que tais multas protegeriam apenas a "regularidade substancial dos atos de comércio exterior", não resiste ao critério do Tema 1.293, pois desconsidera que a ocultação do sujeito passivo atinge diretamente a formação da relação jurídico-tributária, a definição do contribuinte, a fiscalização, o valor aduaneiro e, portanto, a arrecadação dos tributos incidentes sobre a importação.

Assim, não possui densidade jurídica para fundamentar a classificação da multa do art. 23, V e §3º, do DL 1.455/1976 como sanção administrativa.

Ressalte-se, ainda, que a própria PGFN, em manifestações recentes nas sessões do CARF, tem sinalizado a necessidade de reavaliar seus entendimentos anteriores à luz do precedente repetitivo, reconhecendo que a distinção automática entre "multas administrativas" e "multas tributárias" não pode prescindir da análise do conteúdo material da conduta e de seus efeitos sobre a arrecadação.

Por tais razões, com a devida vênia, o Parecer PGFN/CAT nº 153/2018 não constitui argumento adequado para afastar a natureza tributária da penalidade em exame, nem para justificar a incidência da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999. O critério vinculante hoje aplicável, o bem jurídico tutelado, conduz a conclusão diversa, como demonstrado ao longo deste voto.

IX - CONCLUSÃO SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DA MULTA PREVISTA NO ART. 23, V E §3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976.

À luz do arcabouço normativo, da evolução histórica da legislação repressiva à interposição fraudulenta e da interpretação vinculante firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293, verifica-se que a penalidade prevista no art. 23, inciso V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 não possui natureza meramente administrativa.

Sua estrutura típica, finalidade e efeitos revelam inequívoco conteúdo tributário, pelos fundamentos a seguir expostos.

Em primeiro lugar, a finalidade normativa da penalidade é resguardar a arrecadação e neutralizar o dano fiscal decorrente da ocultação deliberada do sujeito passivo. A fraude sancionada pelo dispositivo, e expressamente reconhecida pelo legislador como causadora de

DOCUMENTO VALIDADO

dano ao erário, tem por objeto imediato manipular a relação jurídico-tributária incidente sobre a operação de comércio exterior.

Em segundo lugar, a natureza da conduta sancionada situa-se no núcleo das infrações tributárias dolosas. A ocultação do real adquirente impede a identificação do contribuinte correto, altera de forma indevida a sujeição passiva, compromete o valor aduaneiro, afeta a carga tributária aplicável e permite a erosão da cadeia de incidência do IPI, configurando típica fraude fiscal, não irregularidade aduaneira formal.

Em terceiro lugar, a base de cálculo da multa, o valor aduaneiro, demonstra a vinculação estrutural da penalidade com o regime tributário, pois o valor aduaneiro constitui precisamente a base legal para apuração do Imposto de Importação, do IPI-Importação, do PIS-Importação e da COFINS-Importação. Trata-se, portanto, de critério de quantificação eminentemente fiscal.

Em quarto lugar, as consequências sistêmicas da supressão da penalidade demonstram o seu caráter tributário: a ocultação prosperaria sem reação sancionatória adequada, inviabilizando a cobrança de tributos, impedindo a responsabilização do adquirente real, favorecendo o subfaturamento, a blindagem patrimonial e a evasão fiscal, com prejuízo direto à arrecadação.

Por fim, a hipótese ajusta-se integralmente ao que dispõe a Tese 3 do Tema 1.293/STJ, segundo a qual não se aplica a prescrição intercorrente do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999 quando a obrigação descumprida se destina direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre a importação.

A infração prevista no art. 23, inciso V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 incide exatamente sobre esse núcleo: a arrecadação e a fiscalização tributária da operação de comércio exterior.

Diante de todo o exposto, concluo que a multa prevista no art. 23, inciso V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 possui natureza jurídica tributária, razão pela qual não se lhe aplica o regime prescricional do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, devendo ser afastada a alegação de prescrição intercorrente.

Da Preliminar de Ilicitude das Provas. Diligência Fiscal em 29/10/2018

Suscita a Recorrente, como matéria preliminar, que a diligência realizada em 29/10/2018 na sede da HANGAR MORIAH teria sido ilegal, pois conduzida sem autorização do representante legal da empresa, o que contaminaria de nulidade todos os elementos probatórios dela decorrentes, áudios, imagens e declarações. Alega que a autorização conferida pelo empregado Patrício seria ineficaz e que a presença posterior do advogado seria suficiente para demonstrar a irregularidade do ato.

A preliminar não merece acolhimento.

DOCUMENTO VALIDADO

A fiscalização tributária e aduaneira tem, por expressa determinação legal, o poder-dever de realizar diligências nos estabelecimentos dos contribuintes, constituindo obrigação destes franquear o acesso à equipe fiscal, conforme o art. 19 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009) e o art. 94 da Lei nº 4.502/1964. Esse poder independe de autorização judicial em se tratando de estabelecimento comercial, como é incontroverso no caso.

> Art. 19. As pessoas físicas ou jurídicas exibirão aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, sempre que exigidos, as mercadorias, livros das escritas fiscal e geral, documentos mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, e todos os documentos, em uso ou já arquivados, que forem julgados necessários à fiscalização, e lhes franquearão os seus estabelecimentos, depósitos e dependências, bem assim veículos, cofres e outros móveis, a qualquer hora do dia, ou da noite, se à noite os estabelecimentos estiverem funcionando (Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 94 e parágrafo único; e Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 34).

A diligência foi realizada em estabelecimento comercial aberto ao público, voltado ao atacado e varejo de artigos de vestuário. Nesse contexto, é descabida a invocação da garantia constitucional de inviolabilidade do domicílio, cujo âmbito de proteção alcança, segundo a jurisprudência, os escritórios e dependências administrativas fechadas ao público, não o estabelecimento comercial em pleno funcionamento.

O precedente judicial citado pela Recorrente (TRF3, Apelação Cível nº 0022299-28.2013.4.03.6100) é claramente inaplicável ao caso: versou sobre busca e apreensão em escritório administrativo fechado ao público, situação factualmente distinta de uma diligência fiscal em loja de atacado em funcionamento.

Do ponto de vista fático, a narrativa da Recorrente sobre o transcurso da diligência apresenta inconsistências que a própria peça recursal inadvertidamente revela. Segundo o Termo de Diligência Fiscal nº 4416/2018, a equipe foi recebida por Cristina Velloso, que indicou estar a sócia Aijin Xu presente no estabelecimento. A sócia se apresentou espontaneamente, foi entrevistada e participou voluntariamente dos trabalhos. Foi ela própria, juntamente com a Sra. Cristina, quem indicou o empregado Patrício, registrado na GFIP da empresa, conforme confirmado pela fiscalização, para assinar o Termo. A chegada posterior do advogado e sua impugnação retrospectiva aos trabalhos não tem o poder de anular o que foi colhido com a participação e ciência da representante legal da empresa.

Rejeita-se, portanto, a preliminar de ilicitude das provas.

Da Preliminar do Cerceamento do Direito de Defesa

A recorrente COMERCIO GLÓRIA requer a tempestividade do seu recurso sob pena do cerceamento do seu direito de defesa. Importante registrar de início que o seu recurso voluntário foi conhecido, portanto, não há que falar em cerceamento do direito de defesa. Ademais, a interessada demonstra ter clara ciência do teor da ação fiscal e dos fundamentos que deram ensejo a lavratura da exigência que apontam para a prática de irregularidades nas

DOCUMENTO VALIDADO

operações de comércio exterior. Basta constatar os argumentos trazidos na impugnação para afastar a motivação apresentada pela fiscalização. Os direitos inerentes ao exercício do contraditório e ampla defesa estão resguardados no presente processo administrativo, inexistindo cerceamento do direito de defesa quando se observa que foi concedida ao autuado oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

Das Noções Conceituais. Interposição Fraudulenta Comprovada e Presumida

Antes de enfrentar as alegações de mérito, é necessário precisar o enquadramento jurídico adotado no lançamento, aspecto que atravessa toda a defesa da Recorrente e que impacta diretamente o ônus e os padrões probatórios aplicáveis ao caso.

O art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 tipifica como dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. O dispositivo comporta duas modalidades de configuração, com pressupostos e carga probatória distintos:

(a) Interposição fraudulenta na modalidade comprovada (art. 23, V, caput): configura-se quando o Fisco identifica positivamente o real adquirente e demonstra, por prova direta ou por conjunto indiciário convergente, que houve fraude ou simulação destinada a ocultar sua participação na operação de importação. O ônus probatório recai sobre a fiscalização, que deve carrear aos autos evidências concretas da artificialidade da operação declarada.

(b) Interposição fraudulenta na modalidade presumida (art. 23, V, § 2º): opera-se quando o importador, instado a fazê-lo, não comprova a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação, presumindo-se a interposição. Nessa hipótese, há inversão do ônus probatório.

O presente lançamento foi fundamentado na modalidade comprovada. A fiscalização identificou a HANGAR MORIAH e COMERCIO GLÓRIA como real adquirente das mercadorias importadas pela ARAWA e construiu sua acusação sobre elementos materiais e documentais.

Da Inadequação dos Precedentes Invocados pela Defesa

A Recorrente dedica parte expressiva de suas razões recursais à transcrição de acórdãos do CARF que, em seu entender, afastariam a autuação por insuficiência probatória. Os precedentes invocados são os Acórdãos nº 3301-002.639, nº 3403.002.842, nº 3301-003.630 e nº 3302-005.811, além de excertos doutrinários de Ângela Sartori e Luiz Roberto Domingo sobre a necessidade de prova da fraude na interposição direta.

O argumento não prospera, pelas razões a seguir expostas.

Uma análise dos precedentes citados revela que todos eles tratam, em sua essência, da modalidade presumida de interposição fraudulenta, situações em que o Fisco não identificou o real adquirente e fundamentou o lançamento na não comprovação da origem dos recursos pelo importador formal. Seus parâmetros probatórios, exigência de prova de fluxo

DOCUMENTO VALIDADO

financeiro vinculado ao encomendante, de intervenção prévia de recursos, de contrato prévio de encomenda, dizem respeito a um regime jurídico distinto do adotado no presente lançamento.

No caso dos autos, repise-se, a fiscalização não se valeu de presunção pela não comprovação de origem de recursos. Ela identificou, por meio de análise documental específica, que as mercadorias importadas pela ARAWA foram entregues fisicamente nos estabelecimentos da HANGAR MORIAH e da COMERCIAL GLÓRIA, conforme atestam os Conhecimentos de Transporte Eletrônico (CT-e) juntados ao processo. A identificação do real adquirente foi direta e não presuntiva.

Rejeita-se, portanto, os precedentes invocados pela defesa ao presente caso.

3. Do Mérito:

Do Conjunto Probatório.

Superadas as questões preliminares, passa-se ao exame do conjunto probatório constituído nos autos.

A Recorrente sustenta que a fiscalização não logrou comprovar a prática do ilícito, limitando-se a suposições, e que não existiria prova direta de sua participação nas operações de importação realizadas pela ARAWA.

Essa alegação, contudo, não se sustenta diante da prova produzida. O lançamento não foi construído com base em um único indício ou em presunções isoladas, mas a partir da convergência de diversos elementos probatórios independentes, colhidos ao longo de aproximadamente dois anos de investigação fiscal, compreendendo documentos fiscais, registros do SISCOMEX, contratos de câmbio, remessas internacionais, entrevistas, diligências presenciais, informações bancárias e conhecimentos de transporte eletrônico.

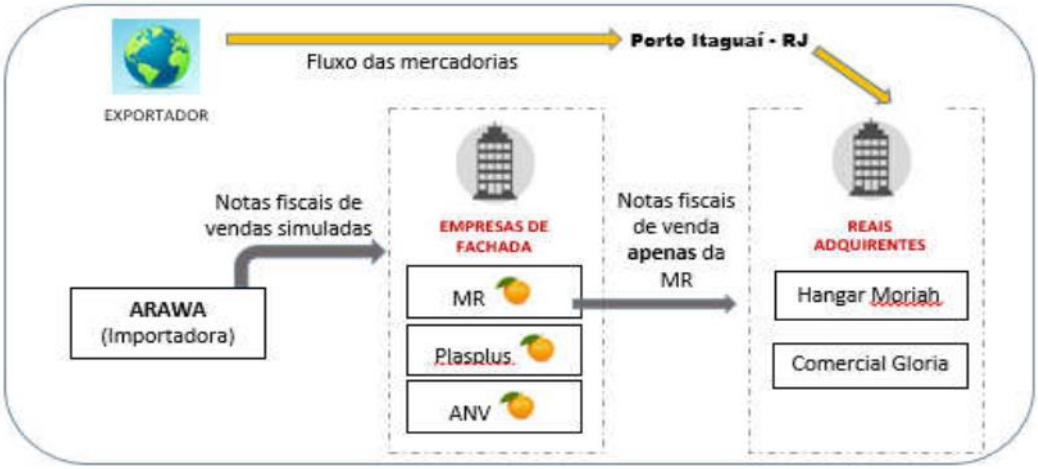
Impõe-se, portanto, examinar sucessivamente esses elementos para verificar se, apreciados em conjunto, são aptos a demonstrar a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas.

Dos Conhecimentos de Transporte Eletrônico (CT-e)

Examinam-se, inicialmente, os Conhecimentos de Transporte Eletrônico (CT-e) que documentaram a entrega das mercadorias objeto das Declarações de Importação (DI) abrangidas pela autuação, relacionados nas planilhas constantes do Relatório Fiscal (e-fls. 9 a 13 e Anexo 25).

A análise desses documentos demonstra que mercadorias correspondentes ao valor aduaneiro de R$ 13.238.442,68, importadas pela ARAWA, foram entregues nos estabelecimentos da HANGAR MORIAH e da COMERCIAL GLÓRIA. Desse montante, R$ 11.582.534,79 correspondiam a mercadorias cujas notas fiscais emitidas pela ARAWA indicavam formalmente como adquirentes as empresas MR, PLASPLUS e ANV, e não a HANGAR MORIAH ou a COMERCIAL GLÓRIA.

DOCUMENTO VALIDADO



Esse contraste revela dissociação entre a documentação comercial e a efetiva logística das operações. Enquanto as notas fiscais distribuíam formalmente as mercadorias entre empresas intermediárias, os conhecimentos de transporte registravam a entrega física das cargas aos estabelecimentos vinculados às Recorrentes.

Os CT-e assumem importância porque não se limitam a identificar o destinatário da carga. Conforme demonstram as planilhas elaboradas pela fiscalização, cada conhecimento de transporte faz referência expressa à correspondente Declaração de Importação, ao contêiner e ao navio utilizados na operação, permitindo vincular objetivamente cada transporte à respectiva importação realizada pela ARAWA.

A análise das planilhas demonstra que embora as notas fiscais pulverizassem documentalmente as mercadorias entre MR, PLASPLUS, ANV e outras pessoas jurídicas, os conhecimentos de transporte identificavam um único destinatário físico para a carga correspondente à respectiva operação. Essa repetição sistemática afasta a hipótese de episódio isolado e constitui elemento probatório relevante para demonstrar que a cadeia documental não refletia a realidade econômica das operações.

Não se alega, apenas com base nos CT-e, quem seria o real adquirente das mercadorias. Essa conclusão resulta da apreciação conjunta dos conhecimentos de transporte com os demais elementos produzidos pela fiscalização, os quais serão examinados nos tópicos seguintes. Os CT-e, entretanto, demonstra a efetiva destinação física das mercadorias e sua vinculação às respectivas importações.

A Recorrente, por sua vez, não impugnou especificamente o conteúdo desses documentos. Limitou-se a sustentar, de forma genérica, que teria adquirido regularmente mercadorias no mercado interno. Essa alegação, contudo, não enfrenta a evidência objetiva de que mercadorias formalmente faturadas para empresas intermediárias foram entregues diretamente aos estabelecimentos da HANGAR MORIAH e da COMERCIAL GLÓRIA, nem oferece explicação alternativa para essa dissociação entre a documentação comercial e a logística efetivamente observada.

DOCUMENTO VALIDADO

Da Artificialidade das operações.

Um episódio específico, documentado no Relatório Fiscal (e-fls. 158/159), demonstra a inconsistência da cadeia negocial retratada na documentação fiscal.

Na Declaração de Importação nº 15/1931782-6, verificou-se que a empresa MR emitiu nota fiscal de revenda de mercadorias à empresa W. Xu Bijuterias em 21/01/2016. Entretanto, a nota fiscal de venda dessas mesmas mercadorias pela ARAWA em favor da MR somente foi emitida em 17/03/2016, quase dois meses depois.

Descrição complementar	CFOP	Contribuinte	Entrada/Saída	Número da DI	Participante	Nota Fiscal	Data	Unid. Estat	Quantia	Valor
ARTIGO DE ESCRITÓRIO, LUPA DE PLÁSTICO. REF: XL-888-01	Compra	Arawa	Entrada	1519317826	XINSHI TRAD CO., LIMITED	242	6/11/15	PC	36400	R$ 36.475,76
	Venda	Arawa	Saída	<N/D>	W. XU BIJOUTERIA - ME	608	9/11/15	PC	36400	R$ 57.055,16
	Devolução	W.Xu	Saída	<N/D>	Arawa	3432	14/1/16	PC	36400	R$ 57.055,16
	Venda	Arawa	Saída	<N/D>	MR	1025	17/3/16	PC	36400	R$ 50.039,98
	Venda	MR	Saída	<N/D>	W. XU BIJOUTERIA - ME	379	21/1/16	PC	36400	R$ 34.580,00
	Compra	Arawa	Entrada	1519317826	XINSHI TRAD CO., LIMITED	242	6/11/15	PC	7280	R$ 7.295,15
	Venda	Arawa	Saída	<N/D>	W. XU BIJOUTERIA - ME	608	9/11/15	PC	7280	R$ 11.411,03
	Devolução	W.Xu	Saída	<N/D>	Arawa	3432	14/1/16	PC	7280	R$ 11.411,04
	Venda	Arawa	Saída	<N/D>	MR	1025	17/3/16	PC	7280	R$ 10.007,99
	Venda	MR	Saída	<N/D>	W. XU BIJOUTERIA - ME	379	21/1/16	PC	7280	R$ 6.916,00
ARTIGO DE ESCRITÓRIO, LUPA DE PLÁSTICO. REF: XL-888-02	Compra	Arawa	Entrada	1519317826	XINSHI TRAD CO., LIMITED	242	6/11/15	PC	7140	R$ 7.154,83
	Venda	Arawa	Saída	<N/D>	W. XU BIJOUTERIA - ME	608	9/11/15	PC	7140	R$ 11.191,55
	Devolução	W.Xu	Saída	<N/D>	Arawa	3432	14/1/16	PC	7140	R$ 11.191,52
	Venda	Arawa	Saída	<N/D>	MR	1025	17/3/16	PC	7140	R$ 9.815,50
	Venda	MR	Saída	<N/D>	W. XU BIJOUTERIA - ME	379	21/1/16	PC	7140	R$ 6.783,00

Descrição	Código da Mercadoria	Entrada/ Saída	Descrição CFOP	Número da DI	Nome do Participante	Nota Fiscal	Dia da Emissão	Unid. Estat	Quantia	Valor
GUARDA CHUVA REF: GC-00043	6387	Entrada	Compra para comercialização	1517614556	YUNDUAN TRADING CO., LIMITED	188	13/10/15 11:38	DZ	4680	R$ 113.063,59
		Saída	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	<N/D>	COMERCIAL GLORIA DO ORIENTE ELETRONICOS LTDA	463	13/10/15 11:44	DZ	1404	R$ 45.984,79
					MR IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA	1029	17/3/16 10:52	DZ	3276	R$ 106.729,46
	7307	Entrada	Compra para comercialização	1517704776	HONGKONG CHENG JIAXIN INTERNATIONAL TRADING LIMITED	191	14/10/15 14:33	DZ	3500	R$ 102.505,08
		Saída	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	<N/D>	COMERCIAL GLORIA DO ORIENTE ELETRONICOS LTDA	471	14/10/15 16:00	DZ	1160	R$ 44.463,01
					MR IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA	1033	17/3/16 11:03	DZ	2640	R$ 92.667,17

A sequência cronológica dos documentos revela incompatibilidade lógica entre os negócios jurídicos declarados, pois a revenda foi formalizada antes mesmo da aquisição documental das mercadorias pela própria revendedora.

Trata-se de circunstância objetiva que enfraquece a credibilidade da cadeia comercial formalmente apresentada e reforça a conclusão de que a documentação fiscal não refletia a efetiva dinâmica das operações. Esse episódio comprova que a circulação documental das mercadorias nem sempre correspondia à sua circulação econômica.

Registre-se, por fim, que a Recorrente não apresentou qualquer justificativa específica para essa inconsistência cronológica, limitando-se a impugnações genéricas acerca da suficiência da prova produzida pela fiscalização.

Da Identidade de Fornecedores Estrangeiros

Outro elemento probatório de natureza objetiva decorre da identidade dos fornecedores estrangeiros identificados nas importações realizadas pela ARAWA e naquelas efetuadas diretamente pela própria HANGAR MORIAH.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Conforme demonstrado pela fiscalização com base nos registros do SISCOMEX (Anexo 37 do Relatório Fiscal), os exportadores **Hongkong Cheng Jiaxin International, Ou Cheng e Zhejiang Yiwu Qiucheng** figuraram tanto nas Declarações de Importação da ARAWA, objeto da presente autuação, quanto nas importações diretas promovidas pela HANGAR MORIAH nos anos de 2014 e 2017, imediatamente anterior e posterior ao período fiscalizado. Esses três fornecedores concentraram aproximadamente 78,86% do valor das exportações destinadas à ARAWA durante o período investigado.

NOME EXPORTADOR ESTRANGEIRO	2014	2015	2016	2017	Total
HONGHONG CHENG JIAXIN INTERNATIONAL TRADING LIMITED				R$ 2.297.517,82	R$ 2.297.517,82
OU CHENG CO., LIMITED	R$ 283.369,67				R$ 283.369,67
SAWASAWA CO., LIMITED				R$ 468.239,71	R$ 468.239,71
ZHEJIANG YIWU QIUCHENG IMPORT AND EXPORT CO., LTD				R$ 2.136.076,89	R$ 2.136.076,89
Total Geral	**R$ 283.369,67**	**R$ -**	**R$ -**	**R$ 4.901.834,42**	**R$ 5.185.204,09**

Esse dado quando analisado em conjunto com os demais elementos constantes dos autos, demonstra a existência de relacionamento comercial preexistente entre a HANGAR MORIAH e esses fornecedores estrangeiros, tornando pouco plausível a alegação de que desconheceria a origem das mercadorias recebidas por intermédio da ARAWA.

Também merece destaque a sequência temporal observada nas operações. A HANGAR MORIAH realizou importações diretas em 2014, deixou de importar durante todo o período compreendido entre 2015 e 2016, justamente aquele abrangido pela presente autuação, e retomou suas importações diretas em 2017. Nesse intervalo, mercadorias provenientes dos mesmos fornecedores estrangeiros continuaram chegando aos seus estabelecimentos por intermédio da ARAWA, circunstância que reforça a coerência do conjunto probatório.

Outro elemento corroborativo foi identificado pela fiscalização ao comparar a documentação comercial emitida pelos exportadores estrangeiros. As invoices emitidas por **Xinshi Trade Co. e Yunduan Trading Co.**, utilizadas nas importações da ARAWA, apresentavam configuração gráfica praticamente idêntica à utilizada pela **Zhejiang Yiwu Qiucheng** em suas exportações diretas para a HANGAR MORIAH, inclusive quanto ao posicionamento da logomarca, estrutura dos campos e, em determinados casos, ao mesmo número de telefone e fax.

DOCUMENTO VALIDADO

浙江義烏秋成進出口有限公司
ZHEJIANG YIWU QIUCHENG IMPORT&EXPORT CO., LTD
305 ROOM, B BLOCK, CAIFU BUILDING, 1188 CHOUZHOU NORTH ROAD, YIWU ZHEJIANG
TEL: 0579-85596075 FAX: 0579-85556438

发 票
COMMERCIAL INVOICE

SHIP TO: ARAWA IMPORTACAO E EXPORTACAO DE ACESSORIOS LTDA
RUA DOM AUGUSTO,445-1º ANDAR,SALA 16
JI-PARANA-RO-CEP:76900-027
CNPJ: 12.087.295/0001-64
FROM: NINGBO, CHINA
BL NO. CDNGB160210

NO: ZHYW5388
DATE: FEB.05.2016
TERMS OF PAYMENT:180 DAYS

1/1

Marks	Description& Specification	Quantity (PCS)	Gr.Wt. (KGS)	Net.Wt. (KGS)	Unit. Price (USD)	Amount (USD)
MADE IN CHINA	DRESS MM-JL201(1-10)	5000	4985	4500	1.925	12,325.000

雲都的貿易公司有限
YUNDUAN TRADING CO., LIMITED
ADD: FLAT /RM A 17, 9/F SILVERCORP INTERNATIONAL TOWER, 707-713 NATHAN ROAD, MONGKOK, KOWLOON, HONG KONG
TEL:00852-3118 3013 FAX: 00852-21100996

发 票
COMMERCIAL INVOICE

SHIP TO: ARAWA IMPORTACAO E EXPORTACAO DE ACESSORIOS LTDA
RUA DOM AUGUSTO,445-1º ANDAR,SALA 16
JI-PARANA-RO-CEP:76900-022
CNPJ: 12.087.295/0001-64
FROM: DALIAN, CHINA
BL NO. CDDLN157703

NO: YNDN2706
DATE: AUG.25.2015
TERMS OF PAYMENT:180 DAYS

1/2

Marks	Description & Specification	Quantity (DZ)	Gr.Wt. (KGS)	Net.Wt. (KGS)	Unit. Price (USD)	Amount (USD)
MADE IN CHINA	BIKINI YH-9085	30			2.1335	64.005

新市貿易有限公司有限
XINSHI TRADE CO., LIMITED
ADD: FLAT /RM A 17, 9/F SILVERCORP INTERNATIONAL TOWER, 707-713 NATHAN ROAD, MONGKOK, KOWLOON, HONG KONG
TEL:00852-3118 3013 FAX: 00852-21100996

发 票
COMMERCIAL INVOICE

SHIP TO: ARAWA IMPORTACAO E EXPORTACAO DE ACESSORIOS LTDA
RUA DOM AUGUSTO,445-1º ANDAR,SALA 16
JI-PARANA-RO-CEP:76900-022
CNPJ: 12.087.295/0001-64
FROM: NINGBO, CHINA
BL NO. CDNGB160074

NO: XNSH4866
DATE: JAN.23.2016
TERMS OF PAYMENT:180 DAYS

1/2

Marks	Description & Specification	Quantity (BAG)	Gr.Wt. (KGS)	Net.Wt. (KGS)	Unit. Price (USD)	Amount (USD)
MADE IN CHINA	PLASTIC PEARL ZZCY-W008	250	41.23	23.75	0.1444	36.100

A Zhejiang Yiwu Qiucheng era conhecida como Xinshi Trade Co., conforme verificado em https://www.hkgbusiness.com/en/company/Zhejiang-Yiwu-Qiucheng-Importexport-Co-Limited:

Company Name	ZHEJIANG YIWU QIUCHENG IMPORT&EXPORT CO., LIMITED
Also Known As	浙江義烏求成進出口有限公司
Previously Known As	ZHEJIANG YIWU QIUCHENG IMPORT&EXPORT CO., LIMITED 浙江義烏求成進出口有限公司 XINSHI TRADE CO., LIMITED 信實貿易有限公司

Da Habilitação RADAR Limitada da HANGAR MORIAH

Durante todo o período das importações objeto da autuação, a HANGAR MORIAH encontrava-se habilitada no SISCOMEX apenas na modalidade limitada, autorizada a realizar importações estimadas em até US$ 150.000,00 por semestre. O pedido de revisão para modalidade superior, protocolado em setembro de 2013, havia sido indeferido, sendo a habilitação ilimitada concedida somente em setembro de 2016, após o encerramento do período investigado.

DOCUMENTO VALIDADO

A limitação da habilitação RADAR, considerada em conjunto com os demais elementos constantes dos autos, fornece explicação plausível para a utilização da ARAWA como importadora formal das mercadorias durante o período em que a HANGAR MORIAH permaneceu impedida de realizar importações em volume compatível com suas necessidades comerciais.

Sob essa perspectiva, a habilitação plena da ARAWA não constitui elemento apto a afastar a responsabilidade da Recorrente. Ao contrário, sua aptidão formal para operar no comércio exterior representava condição necessária para a execução das importações objeto da autuação.

A alegação defensiva de que a regularidade cadastral da ARAWA demonstraria a licitude das operações não se sustenta. A regularidade formal da importadora não é incompatível com a utilização de interposta pessoa quando os demais elementos probatórios apontam para a ocultação do efetivo adquirente das mercadorias.

Das Empresas de Fachada

A investigação fiscal demonstrou, com fundamento em documentação específica (Anexos 5, 6, 7 e 14 do Relatório Fiscal), que as três empresas utilizadas como intermediárias MR, PLASPLUS e ANV, eram entidades sem substância operacional real, constituídas com documentos forjados e utilizadas exclusivamente como camada intermediária entre a ARAWA e as beneficiárias reais das mercadorias importadas.

No caso da MR, cujos CPFs dos sócios foram emitidos por organização criminosa posteriormente desarticulada na Operação Alter Ego, da Polícia Federal e da Receita Federal, a investigação revelou que os dois sócios regularizados em dezembro de 2012 haviam sido declarados analfabetos, não possuíam título de eleitor e não apresentavam movimentação financeira compatível com a posição societária. A diligência realizada em outubro de 2017 encontrou a sede da empresa abandonada há meses, tendo as intimações retornado por inexistência do endereço informado. O CNPJ foi posteriormente baixado, em abril de 2018. Ainda assim, a MR figurou como a principal destinatária das notas fiscais de venda emitidas pela ARAWA, totalizando R$ 20.716.062,65 em operações realizadas entre 2015 e 2016.

A PLASPLUS apresentou quadro semelhante. O CPF de seu sócio havia sido obtido mediante fraude, tendo sido registradas três tentativas de regularização perante a Receita Federal, utilizando documentos distintos, uma das quais foi interrompida quando o requerente abandonou o atendimento, deixando os documentos no local. Já a ANV possuía sócio com CPF emitido pelo mesmo servidor posteriormente condenado na Operação Alter Ego, além de informar documento de identidade pertencente a terceiro. Constatou-se, ainda, que as declarações fiscais da ANV e da MR foram transmitidas a partir do mesmo endereço MAC, comprovando que ambas eram administradas a partir da mesma estrutura operacional.

As provas produzidas ao longo da fiscalização demonstraram que essas empresas não atuavam de forma autônoma, mas integravam uma estrutura única coordenada por Ronaldo Cesar Onofre e Manoel Avelino da Silva Neto, que operavam sob o nome fantasia RMcomex. A

DOCUMENTO VALIDADO

Original

vinculação decorre de um conjunto convergente de elementos probatórios, compreendendo entrevistas formalizadas, documentação bancária, contratos de câmbio, registros de remessas internacionais e comprovantes de pagamentos ao exterior.

Os elementos coligidos revelam que a RMcomex exercia a condução operacional das importações realizadas em nome das empresas de fachada, intermediando negociações com fornecedores estrangeiros, providenciando o fechamento de contratos de câmbio e operacionalizando as remessas ao exterior. E ainda, quando a MR deixou de conseguir realizar determinadas operações junto à instituição financeira, parte das remessas internacionais passou a ser efetuada por empresa pertencente a Ronaldo Cesar Onofre, preservando a continuidade das operações e demonstrando unidade de comando entre os diversos integrantes da estrutura.

Registre-se ainda o fato de que as três empresas utilizavam o mesmo contador, Valter Vecchi Neto, responsável pela transmissão de suas declarações fiscais, circunstância que, somada aos demais elementos de prova, reforça a existência de administração centralizada de pessoas jurídicas apenas formalmente distintas.

Dos Vínculos entre HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLÓRIA

A Recorrente argumenta que seria juridicamente impossível imputar a ocultação do real adquirente a mais de uma empresa relativamente às operações objeto da autuação.

A alegação parte de premissa que não corresponde aos fundamentos do lançamento.

A fiscalização não concluiu que HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLÓRIA atuavam como adquirentes independentes concorrendo sobre uma mesma operação de importação. Mas concluiu que ambas integravam uma mesma estrutura econômica e operacional, cuja separação jurídica formal constituía elemento do próprio mecanismo de ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas.

A identidade de interesses entre as duas empresas foi demonstrada por diversos elementos objetivos constantes dos Anexos 31 e 32 do Relatório Fiscal, dentre os quais se destacam:

- Vínculos familiares diretos: Guo Yajun, sócio da COMERCIAL GLÓRIA, é pai de Xiawu Guo, sócio da HANGAR MORIAH; Wang Wan Rui, sócio administrador da COMERCIAL GLÓRIA, é pai de Wang Jihang, sócio da HANGAR MORIAH;
- Vínculos contratuais: Wang Wan Rui e Guo Yaer, mãe de Wang Jihang, figuram como fiadores nos contratos de locação da sede da HANGAR MORIAH;
- Vínculos operacionais: a funcionária Cristina, localizada durante diligência realizada em 29/10/2018 na sede da HANGAR MORIAH e responsável pelo

DOCUMENTO VALIDADO

contato com fornecedores estrangeiros, informou ter sido contratada por Wang Wan Rui, sócio administrador da COMERCIAL GLÓRIA;

- Compartilhamento de estrutura: Kaicong Wang, sócio da COMERCIAL GLÓRIA, foi encontrado trabalhando nas dependências da HANGAR MORIAH durante a diligência fiscal;
- Gestão comum das operações: a sócia da HANGAR MORIAH, Aijin Xu, ao ser questionada sobre as importações e sobre quem poderia prestar esclarecimentos, indicou Wang Wan Rui como a pessoa responsável pelas operações da empresa;
- Fluxo comercial convergente: as mercadorias adquiridas pela COMERCIAL GLÓRIA junto à ARAWA, consistentes em biquínis, saias e jardineiras, produtos incompatíveis com seu objeto social declarado, foram revendidas exclusivamente à HANGAR MORIAH, evidenciando que a COMERCIAL GLÓRIA desempenhava função instrumental na circulação documental das mercadorias.

Esse conjunto probatório demonstra que HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLÓRIA não atuavam como empresas autônomas que eventualmente mantinham relações comerciais semelhantes. Na verdade, o que se observa é que integravam uma estrutura familiar e empresarial única, utilizando pessoas jurídicas distintas para distribuir documentalmente as operações, dificultar a identificação dos efetivos adquirentes das mercadorias e conferir aparência de autonomia a atividades desenvolvidas de forma coordenada.

Essa conclusão mostra-se compatível com os demais elementos probatórios examinados ao longo deste voto. Conforme visto no exame dos conhecimentos de transporte eletrônico, das empresas interpostas, dos vínculos operacionais e da documentação comercial, a fiscalização identificou um padrão convergente de atuação que somente se explica pela existência de coordenação entre as empresas envolvidas, e não por operações comerciais independentes.

Da Ausência de Rastro Bancário da HANGAR MORIAH

A HANGAR MORIAH sustenta que a fiscalização não logrou comprovar qualquer adiantamento de recursos por sua parte à ARAWA ou à MR, razão pela qual não estaria caracterizada a interposição fraudulenta.

O argumento parte de premissa equivocada acerca da dinâmica financeira efetivamente identificada pela fiscalização.

Conforme demonstrado por meio das Requisições de Movimentação Financeira expedidas com fundamento na Lei Complementar nº 105/2001 (Anexo 29 do Relatório Fiscal), a ARAWA não recebia recursos diretamente da HANGAR MORIAH ou da COMERCIAL GLÓRIA. Os valores destinados ao pagamento das importações ingressavam em sua conta por intermédio das

DOCUMENTO VALIDADO

empresas YMIRA Cobranças Ltda. e YMIRA Logística e Transportes Ltda., integrantes do mesmo grupo econômico de fato liderado por Michelly Mensch Fogiatto e Ederson Ramiro Fogiatto.

A análise da movimentação bancária revelou que aproximadamente 99,74% dos recursos creditados na conta da ARAWA junto ao Banco Bradesco provinham exclusivamente dessas duas empresas (fl. 61 do Relatório Fiscal). Os depósitos coincidiam temporalmente com as datas de liquidação dos contratos de câmbio e apresentavam valores praticamente idênticos aos montantes necessários para sua quitação, sendo os eventuais saldos devolvidos no mesmo dia. O relatório fiscal documenta, por exemplo, situações em que contratos de câmbio de R$ 305.512,90 e R$ 423.473,81 foram precedidos, nas respectivas datas de vencimento, por créditos de R$ 305.520,00 e R$ 423.480,00 efetuados pela YMIRA Cobranças.

Nome do Ordenante	Total
YMIRA COBRANCAS LTDA - ME	R$ 25.932.233,76
YMIRA LOGISTICA E TRANSPORTES	R$ 1.960.721,23
G W M INDUSTRIA E COMERCIO DE	R$ 54.017,93
CHENDA CARGO LOGISTICS BRASIL	R$ 16.730,25
MANFER IMPORTACAO, INDUSTRIA E	R$ 2.044,24
Total Geral	R$ 27.965.747,41

Essa correspondência sistemática entre os ingressos financeiros e os pagamentos dos contratos de câmbio demonstra sistema organizado de financiamento das importações, incompatível com relações comerciais ordinárias entre empresas independentes.

A própria escrituração contábil da ARAWA reforça essa conclusão. Os recursos recebidos das empresas YMIRA eram registrados mediante históricos genéricos e classificados como "Empréstimos e Financiamentos Bancários", embora, no mesmo período, a contabilidade registrasse vendas para MR, PLASPLUS e ANV sem qualquer ingresso financeiro correspondente a essas operações. A forma de contabilização adotada impedia a identificação dos efetivos financiadores das importações e reforça a artificialidade da estrutura utilizada.

Também merece destaque que as empresas YMIRA apresentavam reduzida capacidade operacional. A YMIRA Cobranças não possuía empregados registrados; a YMIRA Logística contava com apenas um motorista; nenhuma delas atendeu às intimações expedidas pela fiscalização; e a YMIRA Cobranças foi posteriormente baixada por liquidação voluntária, circunstâncias que reforçam o caráter instrumental de sua atuação.

Diante desse contexto, a ausência de transferências bancárias diretas da HANGAR MORIAH para a ARAWA não constitui elemento favorável à defesa. Mostra-se plenamente compatível com a estrutura financeira identificada pela fiscalização, na qual empresas intermediárias concentravam a circulação dos recursos destinados ao pagamento das importações, dificultando a identificação dos efetivos beneficiários das operações.

A análise das contas bancárias da própria HANGAR MORIAH conduz à mesma conclusão. A fiscalização não identificou débitos compatíveis com aquisições no montante de R$ 2.428.376,84, valor que, segundo as notas fiscais emitidas pela ARAWA, teria sido pago pela

DOCUMENTO VALIDADO

Recorrente na aquisição das mercadorias (fl. 106 do Relatório Fiscal). A ausência desses pagamentos constitui circunstância objetiva incompatível com a narrativa de que as operações corresponderiam a simples compras realizadas no mercado interno.

Regularmente intimada, com expressa referência ao dever de exibição previsto no art. 195 do Código Tributário Nacional, a HANGAR MORIAH optou por não apresentar os comprovantes de pagamento relativos às operações objeto da fiscalização, limitando-se à denominada "negativa geral". A recusa impediu a comprovação da própria versão defensiva, privando os autos justamente da prova documental que naturalmente seria esperada caso as aquisições tivessem efetivamente ocorrido na forma alegada pela Recorrente.

Da Estrutura da ARAWA e do Grupo YMIRA.

A caracterização da ARAWA como importadora sem estrutura operacional compatível com o volume das importações realizadas reforça a tese da interposição ao revelar que a empresa não poderia, por seus próprios meios, ter conduzido essas operações de forma independente.

A diligência realizada em 1º de março de 2018 na sede da empresa em Ji-Paraná/RO encontrou uma sala sem qualquer elemento que comprovasse atividade comercial em curso, apenas arquivos com documentos antigos. O acesso ao local foi franqueado por José André da Silva, funcionário não da ARAWA, mas da YMIRA Importação (fl. 34/37 do Relatório Fiscal). A ARAWA contava com apenas duas funcionárias até dezembro de 2015 e sua habilitação para operar no comércio exterior foi suspensa por inatividade em janeiro de 2018. O CNPJ foi declarado inapto em setembro de 2019, após abandono do endereço fiscal.

A ARAWA, a YMIRA Importação, a YMIRA Logística e a YMIRA Cobranças ocupavam o mesmo endereço físico, "Centro Comercial YMIRA", em Ji-Paraná/RO, utilizavam o mesmo telefone de contato e apresentavam quadro societário com vínculos familiares: Michelly Mensch Fogiatto era simultaneamente sócia administradora da ARAWA, da YMIRA Cobranças e da YMIRA Logística. Funcionários da YMIRA Importação assinavam Avisos de Recebimento de intimações endereçadas à ARAWA. A YMIRA Cobranças não possuía empregados; a YMIRA Logística, apenas um motorista.

Além da estrutura operacional identificada durante a investigação, a fiscalização trouxe aos autos registros de ocorrências pretéritas envolvendo a HANGAR MORIAH que, embora não constituam fundamento autônomo do lançamento, apresentam utilidade como elementos corroborativos do contexto fático examinado.

Dos Processos Anteriores da HANGAR MORIAH

O acervo probatório inclui, ainda, dois episódios anteriores documentados que revelam um padrão de conduta recorrente da HANGAR MORIAH em relação à divergência entre o conteúdo das mercadorias transportadas e a descrição nos documentos fiscais que as acompanham.

DOCUMENTO VALIDADO

No Processo nº 10880.720852/2018-19, a Transportadora Ultrapress reteve mercadorias que acompanhavam nota fiscal emitida pela HANGAR MORIAH descrevendo roupas íntimas, quando o conteúdo real eram bolsas e bijuterias, precisamente o tipo de mercadoria que figura nas DI investigadas. A HANGAR MORIAH não apresentou qualquer contestação ao procedimento, e o perdimento das mercadorias foi decretado. No Processo nº 12719.720028/2019-78, um caminhão transportando mercadorias em nome da HANGAR MORIAH foi retido na BR-101/SC com produtos estrangeiros sem prova de introdução regular no país, com nota fiscal emitida por H.M. Modas, empresa distinta, mas cujo sócio Guoshun Wang mantinha vínculos com o mesmo grupo.

Esses episódios demonstram que a prática de transportar mercadorias com documentos fiscais que descrevem itens distintos não foi acidente isolado, mas método operacional recorrente. Esse padrão corrobora o elemento subjetivo da fraude e enfraquece a narrativa de empresa que simplesmente comprava de distribuidores nacionais sem qualquer conhecimento da origem e da natureza real das mercadorias.

Das Alegações Específicas da Defesa

Das Notas Fiscais como Prova de Regularidade

As Recorrentes sustentam que a própria existência de notas fiscais regulares entre ARAWA/MR e HANGAR MORIAH seria prova de lisura, e não de ocultação. O argumento parte de premissa válida no caso do adquirente genuinamente alheio à operação irregular, mas não no presente caso.

As notas fiscais são instrumentos documentais que, pela própria natureza do esquema, precisavam existir para conferir aparência de legalidade às operações. A emissão de notas fiscais é compatível, e até mesmo necessária, à configuração do ilícito de interposição fraudulenta, pois é justamente o documento que cria a ilusão de uma cadeia comercial legítima. A presença das notas fiscais não afasta a ocultação: é parte dela.

O argumento só teria força probatória autônoma se as notas fossem acompanhadas de comprovantes de pagamento compatíveis com os valores nelas declarados, o que a HANGAR MORIAH expressamente se recusou a apresentar.

Da Emissão das Notas Após o Desembaraço

As Recorrentes sustentam que a emissão de todas as notas fiscais de venda após o desembaraço aduaneiro afastaria qualquer configuração de encomenda prévia e demonstraria a licitude das operações. O argumento parte de premissa correta, as notas foram de fato emitidas após o desembaraço, mas extrai dela conclusão equivocada.

A emissão da nota fiscal após o desembaraço é condição necessária, mas não suficiente, para afastar a interposição. O que caracteriza a ocultação não é a anterioridade formal do documento fiscal, mas a existência de destinatário pré-determinado que permaneceu oculto mediante fraude ou simulação durante toda a execução das operações aduaneiras. No presente

DOCUMENTO VALIDADO

caso, o destinatário pré-determinado está identificado pelos CT-e, emitidos pela transportadora com base nas instruções da própria ARAWA, antes mesmo da emissão de qualquer nota fiscal de venda. A temporalidade das notas é irrelevante diante da prova logística direta de quem efetivamente recebeu as mercadorias.

Acrescente-se que, em pelo menos um dos episódios documentados, a cadência temporal, conforme apurado no caso da DI nº 15/1931782-6 (fl. 158 do Relatório Fiscal), a nota fiscal de venda da ARAWA para a MR foi emitida quase dois meses após a MR já ter revendido as mesmas mercadorias. Nesse caso, a nota fiscal foi emitida não apenas após o desembaraço, mas após a revenda, o que apenas reforça o caráter meramente instrumental do documento.

Da Pluralidade de Adquirentes e o Cálculo da Multa

As Recorrentes sustentam que a identificação de HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLÓRIA como destinatárias das mercadorias impediria a caracterização da ocultação do real adquirente e, ainda, que a multa teria sido calculada sobre o valor integral das Declarações de Importação, sem a correspondente individualização entre ambas.

A alegação não merece acolhimento.

Conforme demonstrado ao longo deste voto, o lançamento não parte da premissa de que cada Declaração de Importação possuía, simultaneamente, dois adquirentes ocultos independentes entre si. A conclusão fiscal foi de que HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLÓRIA integravam uma mesma estrutura econômica e operacional, atuando de forma coordenada para ocultar os reais adquirentes das mercadorias importadas pela ARAWA.

A própria fundamentação do Relatório Fiscal esclarece por que a fiscalização não promoveu a separação das operações entre HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLÓRIA a partir dos itens constantes das notas fiscais. Segundo consignado pela autoridade lançadora, as notas fiscais emitidas pela ARAWA foram artificialmente fracionadas entre empresas interpostas, MR, PLASPLUS e ANV, que não correspondiam aos efetivos adquirentes das mercadorias. Além disso, a documentação fiscal foi estruturada de forma a dificultar o rastreamento das operações, mediante a utilização de descrições de mercadorias que não guardavam correspondência com os produtos efetivamente importados, impedindo que a reconstrução da cadeia comercial pudesse ser realizada apenas com base nas notas fiscais.

Com efeito, o próprio Relatório Fiscal demonstra, mediante exemplo extraído da DI nº 16/0153237-9, que mercadorias importadas como vestidos e sacolas passaram a ser documentalmente retratadas, nas notas fiscais subsequentes, como bolsas e meias, demonstrando alteração da descrição dos produtos e comprometendo a rastreabilidade das operações a partir da documentação fiscal. A fiscalização concluiu que esse expediente tinha por finalidade dificultar o controle aduaneiro e ocultar os reais adquirentes das mercadorias.

Não se trata, portanto, de simples opção metodológica da fiscalização quanto ao cálculo da penalidade. A própria estrutura documental construída pelos envolvidos comprometeu

DOCUMENTO VALIDADO

a confiabilidade das notas fiscais como parâmetro para reconstrução da cadeia comercial e identificação dos efetivos adquirentes, circunstância que somente pôde ser superada mediante o cruzamento das Declarações de Importação com os CT-e.

Foi justamente por essa razão que a fiscalização procedeu ao cruzamento das Declarações de Importação com os conhecimentos de transporte eletrônico. Os CT-e continham referência expressa ao número da DI, ao contêiner, ao navio e aos documentos fiscais que acompanhavam a carga, permitindo identificar os estabelecimentos para os quais as mercadorias efetivamente foram transportadas. Foi a partir dessa reconstrução probatória que a fiscalização concluiu que HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLÓRIA eram as reais adquirentes das mercadorias importadas pela ARAWA, não obstante a cadeia documental tivesse sido estruturada precisamente para ocultar essa realidade.

Assim, a alegada necessidade de individualização da multa com base nos itens constantes das notas fiscais não encontra respaldo no próprio conjunto probatório que fundamentou o lançamento. A documentação fiscal, justamente por refletir a mecânica da fraude descrita pela fiscalização, não constituía elemento idôneo para individualizar a participação de cada empresa nas operações.

Superada essa reconstrução fática, a fiscalização concluiu que HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLÓRIA concorreram para a prática da infração, dela se beneficiaram e possuíam interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária, razão pela qual ambas foram responsabilizadas conjuntamente, com fundamento no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, e no art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37, de 1966.

Também não há demonstração de que a fiscalização tenha considerado operações estranhas ao lançamento ou exigido valor superior ao correspondente ao conjunto das importações efetivamente abrangidas pela autuação. A irresignação das Recorrentes parte da premissa de que a documentação fiscal refletiria a realidade das operações. Entretanto, é precisamente essa premissa que foi afastada pelo conjunto probatório produzido ao longo da instrução, o qual comprovou que a cadeia documental foi artificialmente construída para ocultar os verdadeiros adquirentes das mercadorias.

Por essas razões, rejeita-se a alegação de nulidade ou de erro na quantificação da multa.

Da Ausência dos Contratos de Câmbio

As defesas apontam que os contratos de câmbio não foram juntados ao processo, o que privaria os autos de prova essencial sobre quem financiou as importações. O argumento não procede.

Os contratos de câmbio seriam elemento probatório complementar sobre o fluxo financeiro da ARAWA, mas a prova do financiamento das operações foi obtida por via alternativa probatória: a RMF junto ao Banco Bradesco e às corretoras B&T e Multimoney revelou valores e

DOCUMENTO VALIDADO

datas, que os câmbios foram pagos com recursos provenientes das empresas do grupo YMIRA. A ausência dos contratos formais não prejudica a análise do fluxo financeiro apurado por meio lícito, com amparo expresso na LC nº 105/2001, e cujos resultados estão devidamente documentados nos autos (Anexos 28 e 29 do Relatório Fiscal).

Dos Princípios da Legalidade, Tipicidade e Eficiência

As Recorrentes invocam, de forma genérica, os princípios da legalidade, tipicidade e eficiência para afastar a autuação. O argumento não apresenta concretude suficiente para prosperar.

A conduta imputada, ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação, encontra previsão expressa e específica no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. O tipo legal exige a ocultação (sujeito passivo que não se identificou) e a fraude ou simulação (artificialidade do negócio declarado). Todos esses elementos foram identificados nos autos. A conduta da HANGAR MORIAH e da COMERCIAL GLORIA não foi capitulada em tipo aberto, mas foi subsumida ao tipo legal aplicável.

Quanto à invocação da Lei nº 13.874/2019 (Lei da Liberdade Econômica) e da presunção de boa-fé, ressalte-se que a presunção de boa-fé opera no campo da dúvida e da ambiguidade interpretativa. Não se aplica quando os fatos apurados, com base em prova documental, indicam participação direta dos recorrentes em esquema de ocultação.

Da Boa-Fé do Adquirente e da Inaplicabilidade da Pena de Perdimento

As Recorrentes pleiteiam a inaplicabilidade da multa substitutiva, argumentando que adquiriram as mercadorias de boa-fé no mercado nacional, mediante emissão de notas fiscais, sem qualquer participação nas operações de importação. Invocam, para tanto, precedentes do Superior Tribunal de Justiça que reconhecem proteção ao adquirente de boa-fé contra a pena de perdimento.

O argumento não procede.

A jurisprudência invocada pela Recorrente, inclusive os precedentes do Superior Tribunal de Justiça relativos à proteção do adquirente de boa-fé, refere-se a situações em que o comprador no mercado interno é efetivamente terceiro estranho à irregularidade aduaneira: desconhece a origem ilícita das mercadorias, não participa da importação e realiza aquisição em condições ordinárias de mercado. Nesses casos, a boa-fé objetiva mostra-se compatível com o conjunto fático e merece tutela jurídica.

Não é essa, contudo, a situação retratada nos presentes autos.

Os elementos probatórios produzidos pela fiscalização demonstram que HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLÓRIA não figuraram como simples adquirentes ocasionais no mercado interno. Ao contrário, foram identificadas como destinatárias materiais das mercadorias importadas, conforme revelam os CT-e analisados em conjunto com os demais elementos da investigação. Também se verificou que os principais fornecedores estrangeiros da ARAWA eram os

DOCUMENTO VALIDADO

mesmos que forneciam diretamente à HANGAR MORIAH antes e após o período fiscalizado; que a habilitação RADAR da HANGAR MORIAH encontrava-se limitada justamente durante o período em que cessaram suas importações diretas, circunstância que, examinada em conjunto com os demais elementos probatórios, reforça a plausibilidade da utilização de importadora interposta; e que restaram demonstrados vínculos familiares, administrativos e operacionais entre HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLÓRIA, já examinados em tópico próprio.

Acresce que, quando regularmente intimada a comprovar a alegada aquisição regular das mercadorias, a própria Recorrente recusou-se a apresentar os comprovantes de pagamento correspondentes, inviabilizando a comprovação da versão apresentada.

Esse conjunto de elementos afasta a incidência da tese do adquirente de boa-fé. Não se está diante de empresa que, inadvertidamente, adquiriu mercadorias no mercado interno sem conhecimento de irregularidades pretéritas, mas de pessoa jurídica que, segundo o conjunto probatório produzido pela fiscalização, participou do próprio mecanismo de ocultação do real adquirente.

Quanto à conversão da pena de perdimento em multa, igualmente não assiste razão à Recorrente.

O § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 prevê expressamente a conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro quando a mercadoria não for localizada, tiver sido consumida ou revendida. No presente caso, as mercadorias não mais foram localizadas, tendo a própria Recorrente informado que já não se encontravam sob sua posse. A multa aplicada, portanto, não constitui penalidade autônoma, mas simples consequência jurídica da impossibilidade de execução da pena de perdimento prevista em lei.

Do Conjunto Probatório.

A Recorrente sustenta, ao longo de todo o recurso, que a acusação fiscal repousa apenas sobre indícios e suposições.

Também essa alegação não merece prosperar.

O conjunto probatório produzido pela fiscalização não se apoia em um único indício nem em presunções isoladas. Ao contrário, resulta da convergência de diversos elementos autônomos que, considerados em conjunto, reforçam-se mutuamente e conduzem à mesma conclusão fática.

Dentre eles destacam-se:

- conhecimentos de transporte eletrônico (CT-e) emitidos pelas transportadoras identificando HANGAR MORIAH como destinatária das cargas importadas pela ARAWA, inclusive daquelas formalmente vendidas para MR, PLASPLUS e ANV, contendo referência expressa às respectivas Declarações de Importação, navios, contêineres, pesos e volumes coincidentes com a integralidade de cada carga;(Anexo 25)

DOCUMENTO VALIDADO

- emissão de notas fiscais de revenda pela MR antes mesmo da aquisição formal das mercadorias da ARAWA, demonstrando o caráter meramente instrumental da interposição documental;(fl. 158 do Relatório Fiscal)
- coincidência dos principais fornecedores estrangeiros responsáveis por aproximadamente 78,86% das exportações destinadas à ARAWA com aqueles utilizados pela própria HANGAR MORIAH em suas importações diretas realizadas antes e após o período fiscalizado, acompanhada da interrupção dessas importações justamente durante o período objeto da autuação;(Anexo 37)
- limitação da capacidade operacional da HANGAR MORIAH para realizar importações diretas durante o período investigado, circunstância que, apreciada conjuntamente com os demais elementos, revela motivo objetivo para a utilização de importadora interposta;
- concentração de aproximadamente 99,74% dos ingressos financeiros da ARAWA em recursos provenientes das empresas YMIRA, coincidindo temporalmente com os pagamentos dos contratos de câmbio, revelando mecanismo de financiamento das importações sem identificação dos reais adquirentes;(Anexo 29)
- inexistência de movimentação bancária compatível com os pagamentos que deveriam ter sido efetuados pela HANGAR MORIAH relativamente às aquisições declaradas da ARAWA;(fl. 106 do Relatório Fiscal)
- relações familiares entre os sócios de HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLÓRIA, gestão compartilhada, vínculos contratuais, utilização comum de pessoal e atuação coordenada das duas empresas; (Anexos 31 e 32) e
- utilização das empresas MR, PLASPLUS e ANV, constituídas mediante documentos fraudulentos, operadas de forma integrada e utilizadas exclusivamente para interposição nas operações, conforme demonstrado pela investigação fiscal.

Nesse contexto, mostra-se pertinente a observação feita pela julgadora de primeira instância:

> "por evidente, o negócio simulado se reveste de artimanhas que dificultam e até mesmo impossibilitam a comprovação material do mesmo, uma vez que, pela própria natureza do delito, os meios utilizados para burlar a fiscalização precisam dar aparência de negócio legal"

Some-se ainda ao conjunto probatório o elemento corroborativo decorrente da conduta processual quando após regularmente intimada, com expressa referência ao dever de exibição previsto no art. 195 do CTN, a HANGAR MORIAH recusou-se formalmente a apresentar os

DOCUMENTO VALIDADO

comprovantes de pagamento relativos às aquisições objeto da fiscalização, adotando resposta de "completa negativa geral". A recusa impediu a comprovação da narrativa defensiva segundo a qual as mercadorias teriam sido regularmente adquiridas no mercado interno, circunstância que reforça a consistência dos demais elementos probatórios produzidos pela fiscalização.

Daí a importância de que a apreciação da prova seja realizada sobre o conjunto dos elementos colhidos, e não mediante exame fragmentado de cada indício isoladamente.

Nenhum dos elementos anteriormente examinados, considerado isoladamente, seria suficiente para demonstrar a ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação. A força do lançamento decorre precisamente da convergência entre provas independentes, produzidas por diferentes fontes e mutuamente corroboradas, circunstância que permite reconstruir a realidade econômica das operações investigadas.

Embora a Recorrente procure enfraquecer determinados indícios de forma isolada, não apresenta explicação plausível capaz de afastar a coerência do conjunto probatório produzido pela fiscalização. Tampouco enfrenta, de maneira satisfatória, elementos centrais da acusação, como os conhecimentos de transporte que identificam os destinatários materiais das cargas, a identidade dos fornecedores estrangeiros, a interrupção das importações diretas durante a limitação da habilitação RADAR, os vínculos operacionais existentes entre HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLÓRIA e a ausência de comprovação dos pagamentos correspondentes às aquisições que afirma terem ocorrido regularmente no mercado interno.

Encerrado o exame dos elementos de prova e das alegações defensivas, verifica-se que a conclusão fiscal não decorre da valoração isolada de um ou outro indício, mas da convergência entre provas independentes produzidas por diferentes fontes, todas compatíveis entre si. A prova logística, a documentação comercial, os registros do SISCOMEX, os elementos financeiros, os vínculos operacionais identificados e a própria conduta processual das Recorrentes compõem um quadro probatório suficiente para a reconstrução dos fatos. É a partir dessa moldura que se passa ao exame da subsunção da conduta ao tipo legal previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Da Responsabilidade Solidária dos Demais Sujeitos Passivos

Por derradeiro, quanto à fundamentação da responsabilidade solidária dos demais sujeitos passivos que não recorreram e que, portanto, se sujeitam aos efeitos da presente decisão, nos termos do art. 14, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, cabe registrar que o acórdão recorrido examinou adequadamente as razões que embasam a inclusão de cada responsável no polo passivo.

Embora tais sujeitos passivos não tenham interposto recurso voluntário, a manutenção de sua inclusão no polo passivo decorre dos fundamentos expostos no acórdão recorrido, os quais permanecem hígidos e encontram respaldo no conjunto probatório constante dos autos.

DOCUMENTO VALIDADO

A responsabilidade da ARAWA decorre de sua participação direta na realização das importações e na emissão das notas fiscais destinadas às empresas interpostas. A responsabilidade de Michelly Mensch Fogiatto e Isaias Lin decorre da dissolução irregular da ARAWA, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional e da Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça. A responsabilidade das empresas YMIRA e de Ederson Ramiro Fogiatto decorre da caracterização de grupo econômico irregular e da participação no fluxo financeiro das operações. Já a responsabilidade de Ronaldo Cesar Onofre, Manoel Avelino da Silva Neto e Francisco Luiz Ortolan decorre de sua atuação direta na operacionalização das empresas interpostas, na celebração dos contratos de câmbio em nome da MR e no gerenciamento das operações que viabilizaram o esquema de ocultação, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, e do art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37, de 1966.

Da Subsunção ao Tipo Legal. Fraude e Simulação no Art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

A conclusão alcançada no item anterior impõe o exame do enquadramento jurídico da conduta. Não basta que os fatos revelem uma estrutura operacional artificial; é necessário verificar se os elementos efetivamente demonstrados pela fiscalização se amoldam aos requisitos objetivos e subjetivos previstos no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

A Recorrente sustenta, ao longo de todo o recurso, que a fiscalização não demonstrou o *animus* fraudulento indispensável à configuração da infração prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

> Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:
>
> (...)
>
> V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.
>
> (...)
>
> § 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.
>
> (...)
>
> § 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

No presente caso, as declarações de importação registradas pela ARAWA como importadora por conta própria não refletiam a realidade econômica das operações. Conforme demonstrado ao longo da instrução, os reais beneficiários das mercadorias eram HANGAR

DOCUMENTO VALIDADO

MORIAH e COMERCIAL GLÓRIA, segundo a destinação material identificada pela fiscalização em cada operação. A estrutura formal adotada, ARAWA como importadora, MR, PLASPLUS e ANV como supostas adquirentes, ocultava os efetivos destinatários das mercadorias perante o controle aduaneiro.

A artificialidade dessa estrutura, e consequentemente a simulação, emerge do próprio conjunto probatório constante dos autos. Não há explicação negocial plausível para que mercadorias formalmente vendidas a MR, PLASPLUS e ANV fossem entregues diretamente aos estabelecimentos vinculados às Recorrentes; para que os principais fornecedores estrangeiros da ARAWA coincidissem com aqueles que anteriormente abasteciam diretamente a HANGAR MORIAH; para que os recursos destinados ao pagamento das importações transitassem pelas empresas YMIRA sem justificativa contratual idônea; para que a HANGAR MORIAH deixasse de realizar importações diretas justamente durante o período em que possuía habilitação RADAR limitada; ou, ainda, para que, regularmente intimada, recusasse apresentar os comprovantes de pagamento que poderiam corroborar a versão apresentada em sua defesa.

A convergência dessas circunstâncias, apreciadas de forma conjunta e sistemática, comprova a existência de fraude e simulação voltadas à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, subsumindo-se integralmente ao tipo previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Em outras palavras, não se trata de irregularidade documental ou de simples circulação sucessiva de mercadorias entre pessoas jurídicas regularmente constituídas. O conjunto probatório comprova a utilização deliberada de estrutura negocial artificial destinada a ocultar, perante a Administração Aduaneira, a identidade dos efetivos adquirentes das mercadorias importadas, exatamente a situação descrita pelo legislador ao tipificar a hipótese prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Da Tese Defensiva de Atipicidade

As Recorrentes sustentam que sua conduta consistiu apenas na aquisição de mercadorias acompanhadas de notas fiscais emitidas por empresa regularmente estabelecida, razão pela qual não se enquadraria na hipótese prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

A alegação apresenta duas linhas argumentativas distintas.

Na primeira, afirmam que seriam meras adquirentes no mercado nacional, sem qualquer vínculo com as operações de importação. Caso essa fosse a realidade fática demonstrada nos autos, a conclusão jurídica poderia ser diversa, pois o adquirente de boa-fé, estranho à fraude praticada por terceiros, em princípio não responde pelas infrações aduaneiras relacionadas à importação.

Todavia, não é essa a situação retratada no presente processo.

DOCUMENTO VALIDADO

A distinção entre as duas hipóteses é essencial. Enquanto o adquirente de boa-fé ingressa na cadeia negocial apenas após a conclusão da importação, sem qualquer influência sobre sua estruturação, a hipótese examinada nestes autos revela participação inserida no próprio mecanismo utilizado para ocultar os efetivos destinatários das mercadorias perante o controle aduaneiro

O conjunto probatório produzido pela fiscalização demonstra que a HANGAR MORIAH figurava como destinatária material das mercadorias importadas e beneficiária efetiva das operações. Essa conclusão decorre da análise conjunta dos conhecimentos de transporte eletrônico, da identidade dos fornecedores estrangeiros, da interrupção das importações diretas durante o período de limitação da habilitação RADAR, da inexistência de comprovação dos pagamentos alegadamente realizados, dos vínculos operacionais existentes entre HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLÓRIA e dos demais elementos amplamente examinados ao longo deste voto.

Na segunda linha argumentativa, as Recorrentes invocam o princípio da tipicidade para sustentar que a simples aquisição de mercadorias acompanhadas de notas fiscais constitui conduta lícita e, por isso, não poderia caracterizar a infração.

Também aqui não lhes assiste razão.

O art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, não pune a aquisição de mercadorias acompanhadas de documentação fiscal. A conduta típica consiste em ocultar, mediante fraude ou simulação, a identidade do real adquirente perante o controle aduaneiro. A emissão de notas fiscais, longe de afastar a tipicidade, pode constituir justamente o instrumento utilizado para conferir aparência de licitude à operação simulada.

Como já assentou este Conselho, no Acórdão nº 3301-002.639, não há infração sem ocultação nem sem demonstração da fraude ou da simulação. Contudo, uma vez comprovados esses elementos, a existência de documentação fiscal regularmente emitida não descaracteriza a infração, podendo integrar o próprio mecanismo destinado a conferir aparência de legitimidade ao negócio jurídico simulado.

Do Pedido de Exclusão do Polo Passivo

As Recorrentes requerem, subsidiariamente, sua exclusão do polo passivo do lançamento, sob o fundamento de que não participaram das operações de importação e de que não estariam presentes os pressupostos legais para sua responsabilização.

O pedido não merece acolhimento.

Importa destacar que a HANGAR MORIAH não figura no polo passivo apenas como responsável solidária. Conforme demonstrado ao longo deste voto, foi identificada pela fiscalização como a real adquirente e beneficiária das mercadorias importadas, assumindo, nessa condição, a posição de sujeito passivo da obrigação decorrente da infração apurada.

DOCUMENTO VALIDADO

Os demais autuados foram incluídos no polo passivo na qualidade de responsáveis solidários, por terem concorrido para a prática da infração ou por possuírem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, e do art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37, de 1966.

Não há, portanto, qualquer fundamento jurídico ou probatório que autorize a exclusão das Recorrentes do polo passivo do lançamento.

4. DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto pelo conhecimento dos Recursos Voluntários das Recorrentes HANGAR MORIAH e COMERCIAL GLÓRIA, rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente e as demais preliminares suscitadas pelas recorrentes e, no mérito, negar-lhes provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

JOSÉ DE ASSIS FERRAZ NETO

DOCUMENTO VALIDADO