



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>15444.720235/2021-11</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3402-012.812 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 11 de novembro de 2025                               |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | HANGAR MORIAH COMÉRCIO GERAL LTDA                    |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2017, 2018

DESCUMPRIMENTO DAS NORMAS RELATIVAS À IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

Restando comprovada a interposição fraudulenta, incontroverso o entendimento da fiscalização de ocorrência da infração no termos do artigo 23, inciso V do Decreto-Lei 1.455/76, parágrafo 1º e 3º, do Decreto-Lei 1.455/76, que prevê a aplicação da pena de perdimento aos bens importados na hipótese de ocultação do sujeito passivo e, na impossibilidade de tal pena, a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria (redações alteradas pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e pela MP nº 497, de 27 de julho de 2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010).

**Assunto: Obrigações Acessórias**

Ano-calendário: 2017, 2018

ÔNUS DA PROVA. CONVERGÊNCIA DE PROVAS E EVIDÊNCIAS INDICIÁRIAS. REFORÇO PROBATÓRIO. AUSÊNCIA DE PROVA EM CONTRÁRIO.

A autuação fiscal sustenta-se na convergência harmônica e incontrastável de elementos de prova que, analisados de forma sistêmica, demonstram a interposição fraudulenta. A omissão da Recorrente em apresentar documentos essenciais reforça a presunção de veracidade e legitimidade dos atos fiscais, não configurando cerceamento de defesa, mas sim a perda da oportunidade de comprovar a licitude das operações.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 11 de novembro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**José de Assis Ferraz Neto** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaeler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, Jose de Assis Ferraz Neto, Adriano Monte Pessoa (substituto integral), Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente) .

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de auto de infração lavrado em desfavor da empresa HANGAR MORIAH COMÉRCIO GERAL LTDA, CNPJ 18.323.421/0001-19, doravante denominada HANGAR MORIAH, apontada como real adquirente das mercadorias importadas, em solidariedade com a empresa M2V COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA, CNPJ 01.323.940/0001-84, doravante denominada M2V, participante das transações, com fundamento no artigo 23, inciso V do Decreto-Lei 1.455/76, parágrafo 1º e 3º, do Decreto-Lei 1.455/76, que prevê a aplicação da pena de perdimento aos bens importados na hipótese de ocultação do sujeito passivo e, na impossibilidade de tal pena, a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria (redações alteradas pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e pela MP nº 497, de 27 de julho de 2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010).

Sintetizo, a seguir, os fatos apurados no Relatório de Fiscalização (e-fls. 7.116 a 7.152) e mantidos pelo Acórdão da DRJ (e-fls. 7.224 a 7.241), relativos às operações de comércio exterior envolvendo as empresas HANGAR MORIAH e M2V.

O referido lançamento teve sua origem em procedimento fiscal prévio no PAF nº 15444.720019/2021-67 referente ao período de 03/2016 a 12/2018 (e-fls. 60 a 251) contra a empresa M2V. Naquela fiscalização, a Receita Federal apurou que a M2V, embora formalmente figurasse como importadora direta, atuava como interposta pessoa para ocultar os reais beneficiários das transações de comércio exterior. Como consequência, a M2V foi autuada com base no art. 33 da Lei nº 11.488/2007. O destacado processo transitou em julgado administrativamente mediante decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (Acórdão 104-015.223 – 6ª TURMA/DRJ04) que julgou pela improcedência da impugnação, sem que houvesse recurso voluntário. O processo já foi remetido à PGFN para inscrição em dívida ativa.

Entendeu ainda a fiscalização pela inexistência de fato da importadora por não ter havido a comprovação do capital social integralizado, nos termos previstos na IN RFB nº 1.863 de 2018, art. 29, inciso II, alínea “a”, razão pela qual formalizou-se representação para fins de baixa de ofício no CNPJ, lavrada no PAF 15444.720021/2021-36, estando, no entanto, seu CNPJ na condição de ATIVO por conta de obtenção de tutela antecipada em ação judicial em curso.

Contra a importadora M2V há também Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária, lavrado ante a constatação da existência de tributos retidos da fonte e não recolhidos, abrangendo IRPF, IPI e Contribuições, formalizado no PAF 10348.723823/2020- 91, cuja ciência ocorreu em maio/2021.

Por bem descrever os fatos ocorridos, transcrevo excertos do relatório fiscal que instruiu o lançamento fiscal sob análise. (e-fls. 7.116 a 7.152)

Abaixo pontuaremos os elementos de prova mais contundentes da fiscalização ocorrida na M2V e que deram origem à presente ação fiscal, cujos fatos encontram-se pormenorizados no processo administrativo fiscal - PAF nº 15444.720019/2021-67 e referem-se às importações realizadas pela M2V no período de 01/2016 a 12/2018. O Relatório de Fiscalização do indigitado PAF encontra-se às fls. 60 a 251.

A M2V é uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada constituída em julho/1996, está com habilitação no Siscomex na modalidade ilimitada desde 09/06/2020 em decorrência de cumprimento a decisão judicial liminar que decidiu pela regularização do CNPJ e habilitação (suspensos após fiscalização levada a cabo por esta DECEX e a ser abordada nos tópicos seguintes) e, embora a filial importadora tenha domicílio em Porto Velho/RO, sua matriz está domiciliada na capital do Estado do Rio de Janeiro.

Trata-se de importadora já submetida a fiscalização instaurada pela DECEX/RJ, por meio da qual se concluiu que a M2V cedeu seu nome para ocultar os reais adquirentes em diversas operações de comércio exterior, o que culminou na lavratura de auto de infração para cobrança de multa por cessão de nome no já citado PAF 15444.720019/2021-67.

Entendeu a fiscalização pela inexistência de fato da importadora por não ter havido a comprovação do capital social integralizado, nos termos previstos na IN RFB nº 1.863 de 2018, art. 29, inciso II, alínea “a”, razão pela qual formalizou-se representação para fins de baixa de ofício no CNPJ, lavrada no PAF 15444.720021/2021-36, estando, como já mencionado, seu CNPJ na condição de ATIVO por conta de obtenção de tutela antecipada em ação judicial em curso.

Contra a importadora há também Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária, lavrado ante a constatação da existência de tributos retidos da fonte e não recolhidos, abrangendo IRPF, IPI e Contribuições, formalizado no PAF 10348.723823/2020- 91, cuja ciência ocorreu em maio/2021.

Nenhum dos dois sócios da M2V foi capaz de demonstrar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados na integralização do capital social da M2V.

No endereço indicado como domicílio matriz do contribuinte, situado na Praça Roberto Silveira, 15, sala 108, bairro 25 de Agosto, Duque de Caxias/RJ, foi encontrada uma sala comercial fechada, sem qualquer evidência de atividade empresarial ou movimentação de mercadorias, sem qualquer sinal de indicativo de funcionamento da empresa; fato este confirmado por informações coletadas no local.

No endereço da filial, responsável por grande parte das operações, Avenida Campos Sales, 3521, sala 01, Bairro Olaria, Porto Velho/RO, a equipe responsável pela diligência constatou situação idêntica à que foi encontrada na matriz, sendo que 89% das DI registradas e desembaraçadas pela empresa foram por esta filial e, ainda, que não houve qualquer desembaraço de mercadorias no estado de Rondônia.

Apesar de 79% de seus clientes encontrarem-se no estado de SP e 14 no RJ, 85% das vendas foram efetuadas com notas fiscais de saída emitidas por esta filial que conta com apenas 2 funcionários (a M2V possui clientes localizados em 10 estados).

Tanto o tamanho quanto a estrutura encontrados são integralmente incompatíveis com o volume de operações de importação efetivado por meio daqueles estabelecimentos, que superou no período de 2016 a 2018 o patamar de R\$ 166.000.000,00 (cento e sessenta e seis milhões de reais).

Os dois funcionários encontrados relataram nunca haver mantido contato pessoal com os dois sócios atuais da empresa, que as mercadorias não transitam pelo estabelecimento e que os clientes da empresa estão localizados em outros estados.

Tal prática se mostra latente quando examinamos a dinâmica das importações e vendas da M2V, pois dentre as 846 DI desembaraçadas, 738 foram desembaraçadas segundo a seguinte sistemática: uma determinada DI era

desembaraçada e no mesmo dia, ou geralmente em data próxima, a totalidade das mercadorias era vendida para no máximo quatro clientes.

As mercadorias são importadas pela filial, situada em Porto Velho, desembaraçadas na cidade do Rio de Janeiro e as vendas por esta filial se dão de forma imediata para clientes localizados na Região Sudeste, majoritariamente instalados na cidade de São Paulo.

Assim, resta claro que as mercadorias importadas seguiram diretamente das Unidades de Despacho, principalmente dos Portos do Rio de Janeiro ou de Itaguaí, para seus clientes situados mormente na Região Sudeste do país, inócorrentes, nos casos em espécie, a transferência dos produtos para área da empresa destinada a guarda e depósito dos bens.

Resta evidente que a saída dos bens da filial de Porto Velho, responsável por 89% das mercadorias importadas e 85% das mercadorias vendidas, que contava unicamente com a atividade de seus funcionários, cabe sempre atentar, foi uma mera ficção, confirmada por diligência lá realizada, forjada apenas para a empresa se aproveitar de crédito presumido de 85% (oitenta e cinco por cento) do valor do imposto ICMS devido pela saída interestadual de mercadoria importada do exterior. Fato este inclusive observado e apontado em Relatório elaborado pela DRF/Porto Velho como constantemente observado em outras empresas lá fiscalizadas.

A empresa fiscalizada promoveu a importação de uma gama enorme de produtos, de natureza integralmente distintas, abrangendo, assim, um sem-número de segmentos de mercadorias. À guisa de exemplo, para bem fincar o que foi afirmado, no caso do ano de 2018, foram promovidas nacionalizações de 14.086 mercadorias distintas, abarcando produtos integralmente discrepantes, como, por exemplo, (CUECAS E CEROULAS D/MALHA e MATERIAIS P/SUTURAS CIRÚRGICAS, D/AÇO INOXIDÁVEL).

Esse tipo de atuação, de modo geral, é característico das empresas que importam para terceiros, uma vez que seria improvável uma só empresa deter expertise para negociar no exterior e também no mercado interno mercadorias de ramos completamente diversos. Tamanha falta de especialização deixa exposto que a M2V, quando importava, já conhecia de antemão seus clientes (encomendantes).

Referida forma de atuação empresarial, no caso de empresas importadoras, condiz com situações em que a empresa apenas cede seu nome, não sendo necessário, como salientado, maior conhecimento específico sobre a qualidade e as características merceológicas dos bens que nacionaliza, visto que sua atuação se confina unicamente a promover de forma enganosa procedimentos de nacionalização de mercadorias de origem estrangeira para ocultar os reais beneficiários da operação. Não seria racional deter expertise em tantas áreas.

Desta forma, fica evidente que, no momento da nacionalização dos bens, a empresa autuada já possuía um destinatário previamente convencionado, fato

que denota claramente a natureza de encomenda efetivada em momento precedente ao despacho aduaneiro.

Por outro lado, a M2V não apresentou os documentos e elementos fundamentais para a devida comprovação de todas as etapas da negociação mercantil firmada com seus parceiros estrangeiros, conquanto tenha sido regularmente intimada, no curso da ação fiscal em comento, a oferecer os elementos probatórios dos acertos firmados entre a fiscalizada e os exportadores de mercadorias, que permitiram a concretização dos procedimentos de importação objeto do procedimento fiscal em exame.

De fato, em descumprimento frontal com o que foi regularmente requisitado por aquela fiscalização, com arrimo nas regras legais estampadas nos artigos 18 e 19 do Regulamento Aduaneiro, a empresa M2V não apresentou os documentos e elementos suficientes para permitir a plena identificação dos recursos utilizados na atividade de comércio exterior, bem como a comprovação da efetiva interveniência do importador em todas as etapas necessárias para promoção dos procedimentos de importação, sendo abarcados, por óbvio, como não poderia deixar de ser, as tratativas e todos os acertos efetivados em momento anterior ao despacho entre as partes vendedora e compradora.

No mesmo sentido, na ação fiscal executada em face da empresa em referência, foram requisitadas as mesmas exigências pertinentes à devida comprovação das tratativas com seus clientes no mercado interno, passo prévio para concretização da venda das mercadorias nacionalizadas.

Sendo assim, foi exigida a demonstração inequívoca da consecução de todas as etapas necessárias, anteriores à nacionalização dos bens de origem estrangeira, para a devida pactuação com seus clientes no mercado interno, atinentes ao específico acerto da qualidade, quantidade e preço das mercadorias e do pagamento do valor estipulado para solvimento da obrigação contraída.

Malgrado requisição regular dos quesitos apontados, a empresa M2V não apresentou os elementos exigidos, fundamentais para devida comprovação da negociação efetivada com seus clientes no mercado interno.

(...)

#### **4.2 DAS OPERAÇÕES DA M2V COM A EMPRESA HANGAR MORIAH, OBJETO DESSA AUTUAÇÃO**

Na fiscalização de verificação de ocultação de sujeito passivo levada a efeito na M2V constaram 112 declarações de importação, nas quais mercadorias foram destinadas para a empresa HANGAR MORIAH. Nas fls. 277 a 1038 constam os extratos dessas importações e nas fls. 6727 a 7115 constam as notas fiscais de saída através das quais a M2V repassou para a HANGAR MORIAH as mercadorias importadas através das citadas declarações de importação. Nesse cenário a HANGAR MORIAH COMÉRCIO GERAL LTDA, CNPJ 18.323.421/0001-19, é uma empresa constituída em 18/06/2013. Está com a habilitação para operar no

comércio exterior suspensão e tem como sócios atualmente as pessoas físicas abaixo.

(...)

A empresa HANGAR MORIAH é o maior cliente da M2V, tendo sido destinatária de notas fiscais de venda emitidas pela M2V em valores superiores a 58 milhões de reais (R\$ 58.803.683,78).

Foram analisadas as 112 operações selecionadas e em todas essas operações, nas quais houve repasse das mercadorias para a HANGAR MORIAH, a modalidade de importação declarada sempre foi a direta, pois a M2V sempre se apresentava como real adquirente das mercadorias importadas, como pode ser visto nos extratos das declarações de importação (fls. 277 a 1038), vide exemplo abaixo.

Declaração: 17/0059959-5

Data do Registro: 11/01/2017



SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB  
NOVA IGUAÇU  
EXTRATO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO  
NACIONALIZAÇÃO DE ENTREPOSTO ADUANEIRO

Quantidade de Adições: 5

**Importador**

CNPJ: 01.323.940/0003-46

M2V COMERCIAL IMPORTADORA & EXPORTADORA LTDA - EPP

**Adquirente da Mercadoria**

CNPJ: 01.323.940/0003-46

M2V COMERCIAL IMPORTADORA & EXPORTADORA LTDA - EPP

Embora declaradas como diretas, essas operações foram feitas nos mesmos moldes de atuação verificados na ação fiscal em M2V, ou seja, com repasse integral de mercadorias com diminuto intervalo entre desembaraço e venda, sem comprovação por parte da M2V da negociação com os exportadores estrangeiros e sem comprovação da temporalidade dos pedidos de compra da HANGAR MORIAH.

Na planilha de operações constante das fls. 1802 a 6725, onde constam as operações auditadas, foi possível visualizar essa situação, lembrando que tal planilha é apenas para uma melhor visualização. Os documentos (declarações de importação e notas fiscais) que comprovam cada uma das operações encontram-se nas fls. 277 a 1038 e 6727 a 7115.

Mesmo com todas as evidências na fiscalização da M2V, naquela ação fiscal foi dada a oportunidade da empresa HANGAR MORIAH apresentar documentos e esclarecimentos em seu favor. Foi lavrado Termo de Intimação, solicitando da HANGAR MORIAH a apresentação dos documentos e esclarecimentos abaixo.

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal e na forma do disposto no art. 7º da Lei nº 2.354/54 e no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, damos início à fiscalização do contribuinte acima identificado, INTIMANDO-O a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias da ciência deste Termo, os esclarecimentos e elementos de prova a seguir relacionados, acerca das compras feitas pela empresa HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA-CNPJ: 18.323.421/0001-19, junto a empresa M2V COMERCIAL IMPORTADORA & EXPORTADORA LTDA -CNPJ: 01.323.940/0001-84, de produtos de origem estrangeira conforme NF's descritas em planilha 1 em anexo:

1. Considerando que a intimada adquiriu mercadorias da empresa M2V, nos anos de 2016, 2017 e 2018, informar como a empresa tomou conhecimento da oferta dessas mercadorias e **apresentar dossiês de forma individualizada por operação** contemplando todas as tratativas comerciais desde o início das negociações, passando pelos pedidos de compra, até a emissão das Notas Fiscais de venda.
2. Tendo em vista planilha 1 em anexo, contemplando todas as notas fiscais de venda emitidas pela M2V para a empresa HANGAR MORIAH, nos anos de 2016, 2017 e 2018
  - 2.1- Apontar documentalmente e de forma individualizada por nota fiscal a **comprovação de pagamento das compras em tela**, mediante apresentação dos respectivos extratos bancários;
  - 2.2- Apresentar cópia de todas as referidas notas fiscais.
3. Informar se a empresa ainda se encontra de posse dessas mercadorias e em caso positivo listá-las separadamente fazendo referência a que nota fiscal se referem.

Naquela ocasião, apesar de regularmente intimada por meio do Termo de Intimação nº 209/2020 (DOC8 fls. 252), cuja ciência ocorreu efetivamente em 21/07/2020, conforme AR (fls. 271), a HANGAR MORIAH não apresentou os elementos requisitados em ato formal da fiscalização, nem tampouco ofereceu razões devidas para o descumprimento do que foi requisitado.

Desta forma, para a devida consecução e prosseguimento da atividade fiscal, foi elaborada longa intimação, exigente da manifestação expressa da empresa acerca da forma como se deu a negociação e a compra dos bens importados, evidenciando, assim, a ocorrência das tratativas comerciais prévias estabelecidas com a fiscalizada para concretização das vendas de mercadorias de origem estrangeira.

Nesse sentido, por outro lado, constou quesito específico no Termo de Intimação no que toca à troca mútua de mensagens eletrônicas ou formas similares, demonstrativas da elaboração do acerto entre as partes contratantes no que se refere à natureza e quantidade dos bens e o valor a ser pago pelo envio das mercadorias. Ademais, presente outrossim requisição expressa sobre o momento em que tais pedidos foram feitos, essencial para a necessária delimitação da natureza do negócio e indispensáveis para o devido conhecimento da circunstância de tais avencas terem sido convencionadas em data anterior ao registro das declarações de importação.

Por fim, constaram no referido Termo quesitos específicos sobre a forma como se deu o solvimento das obrigações contraídas pela intimada junto à empresa M2V, com a devida especificação, por óbvio, do momento em que os pagamentos foram efetivados como contraprestação da entrega dos bens.

Contudo, malgrado regular intimação confeccionada por esta fiscalização, não foram apresentados os elementos solicitados, suficientes e capazes para demonstrar e comprovar a efetiva ocorrência das operações.

No âmbito da presente fiscalização, a HANGAR MORIAH foi novamente intimada a fim de dar a oportunidade da fiscalizada apresentar esclarecimentos em seu favor. Foi lavrado em 11/08/2021 o Termo de Início de Fiscalização e Intimação nº 151/2021 (fls. 54 a 55, trecho abaixo reproduzido) cientificando a HANGAR MORIAH da presente ação fiscal e a intimando a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias contados da ciência, os seguintes documentos e esclarecimentos, já solicitados anteriormente.

1. Considerando que a intimada adquiriu mercadorias da empresa M2V COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA, CNPJ 01.323.940/0001-84 (matriz e/ou filiais), no período de janeiro/2017 a outubro/2018, informar como a empresa tomou conhecimento da oferta dessas mercadorias e **apresentar os pedidos de compra** das mesmas.
2. Listar todas as notas fiscais de venda emitidas pela M2V para a empresa, no período de janeiro/2017 a outubro/2018, e elaborar planilha com as seguintes informações:
  - número da nota
  - data de emissão
  - valor da nota
  - data de pagamento da operação
  - forma de pagamento da operação

**Apresentar documentalmente a comprovação de pagamento dessas notas feito ao vendedor, inclusive com a apresentação de extratos bancários caso o pagamento tenha sido através de transferência ou liquidação de boletos<sup>1</sup>.**

3. **Informar se a empresa ainda se encontra de posse dessas mercadorias e em caso positivo listá-las separadamente fazendo referência a que nota fiscal se referem.**
4. **Se a empresa não mais se encontrar de posse dessas mercadorias, informar a sua destinação, ou seja, se foram consumidas, revendidas ou que outra destinação tiveram.**

A HANGAR MORIAH tomou ciência da referida intimação em 16/08/2021, conforme Termo de Ciência de fls. 56, mas ignorou a demanda do Fisco e não atendeu a intimação.

Através dessa intimação foi dada a oportunidade dela fazer prova em seu favor. Por exemplo, a solicitação dos seus pedidos de compra junto a M2V era para que estes fossem analisados quanto a sua temporalidade em relação à importação.

Não tendo recebido qualquer documento da fiscalizada, em 14/09/2021 foi lavrado o Termo de Reintimação nº 171/2021 (fls. 57 e 58) em mais uma tentativa

desta fiscalização de dar oportunidade à fiscalizada de apresentar elementos que pudessem contrapor todas as evidências já colhidas quanto às operações utilizando interposta pessoa no comércio exterior, no caso a empresa M2V.

Em 21/09/2021 a HANGAR MORIAH tomou ciência mais uma vez da demanda do Fisco, mas ignorou novamente, não apresentando qualquer documentação.

Apesar do silêncio da fiscalizada, demonstrando descaso com a presente fiscalização, a análise dos documentos das operações ora em auditoria (declarações de importação (fls. 277 a 1038) e notas fiscais de venda (fls. 6727 a 7115) confirmou, como já dito, o mesmo modus operandi verificado na fiscalização levada a efeito na M2V.

Em geral, por força dos custos e da demora inerentes aos procedimentos de nacionalização de bens, as empresas que efetivamente importam por conta própria, com o intuito de futura revenda dos bens incorporados ao seu ativo, utilizam os procedimentos de importação para renovação de seu estoque, via de regra nacionalizando mercadorias de diversas especificações e natureza.

Incorporados os diversos bens aos seus estoques, passo seguinte será a obtenção de clientes interessados nos produtos nacionalizados e, desde então, reunidos fisicamente aos estoques precedentes.

Nos casos em análise, cada declaração de importação introduziu em território nacional um conjunto de bens e com determinadas especificações que, em momento imediatamente seguinte, foi transferido a um único cliente ou a poucos clientes, sendo absolutamente coincidentes os pesos e quantidades de produtos informados nas declarações de importação (fls. 277 a 1038) e nas notas fiscais eletrônicas correspondentes (fls. 6727 a 7115).

Desta forma, fica evidente que, no momento da nacionalização dos bens, a M2V já possuía o destinatário previamente convencionado, fato que denota claramente a natureza de encomenda efetivada em momento precedente ao despacho aduaneiro.

Nas fls. 12 a 53 (trecho reproduzido abaixo) consta planilha das operações ora autuadas, com a proporção (por item de adição de DI) destinada a HANGAR MORIAH das cargas abrangidas pelas declarações de importação em questão, ora em autuação. Abaixo, por exemplo, a DI 17/1703075-2 (fls. 538 a 543), cujas mercadorias constantes das suas adições 002 (itens 01 a 06), 003 (itens 01 a 03) e 004 (item 01) foram destinadas a HANGAR MORIAH através da nota fiscal nº 8086 itens 001 a 004 (fls. 6831).

Ministério da Economia  
Receita Federal do Brasil  
Análise de Dados

Página 20 de 42

| CNPJ Importador (DI) | Importador (DI)                  | DI + Adição + Item          | CNPJ Adquirente/ Destinatário (NF) | Adquirente/ Destinatário (NF)     | Numero da NF | Item da NF de Saída | Descrição do Produto                    | Data de Emissão da NF (Y) | Valor na DI do Item da NF-Saída |
|----------------------|----------------------------------|-----------------------------|------------------------------------|-----------------------------------|--------------|---------------------|-----------------------------------------|---------------------------|---------------------------------|
| 01 323 9490003-46    | NOV COMERCIAL BPP E EXP LTDA-EPP | 1711703075-2 Ad 002 Item 03 | 18 323 4210951-19                  | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8 086        | 1                   | REF: BPP30C - MEIA, PARA USO ADULT      | 24/10/2017                | 2.876,76                        |
| 01 323 9490003-46    | NOV COMERCIAL BPP E EXP LTDA-EPP | 1711703075-2 Ad 003 Item 02 | 18 323 4210951-19                  | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8 086        | 2                   | REF: BPP30C - MEIA, PARA USO ADULT      | 24/10/2017                | 5.871,80                        |
| 01 323 9490003-46    | NOV COMERCIAL BPP E EXP LTDA-EPP | 1711703075-2 Ad 003 Item 04 | 18 323 4210951-19                  | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8 086        | 3                   | REF: BPP30C - MEIA, PARA USO ADULT      | 24/10/2017                | 13.288,50                       |
| 01 323 9490003-46    | NOV COMERCIAL BPP E EXP LTDA-EPP | 1711703075-2 Ad 003 Item 05 | 18 323 4210951-19                  | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8 086        | 4                   | REF: JMM6-100 - MEIA, PARA USO ADULT    | 24/10/2017                | 11.021,72                       |
| 01 323 9490003-46    | NOV COMERCIAL BPP E EXP LTDA-EPP | 1711703075-2 Ad 002 Item 06 | 18 323 4210951-19                  | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8 086        | 5                   | REF: MCCB001 - MEIA, PARA USO ADULT     | 24/10/2017                | 15.269,96                       |
| 01 323 9490003-46    | NOV COMERCIAL BPP E EXP LTDA-EPP | 1711703075-2 Ad 002 Item 06 | 18 323 4210951-19                  | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8 086        | 6                   | REF: MCCP001 - MEIA, PARA USO ADULT     | 24/10/2017                | 15.269,96                       |
| 01 323 9490003-46    | NOV COMERCIAL BPP E EXP LTDA-EPP | 1711703075-2 Ad 003 Item 01 | 18 323 4210951-19                  | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8 086        | 7                   | REF: SCH230C - MEIA, PARA USO ADULT     | 24/10/2017                | 8.788,87                        |
| 01 323 9490003-46    | NOV COMERCIAL BPP E EXP LTDA-EPP | 1711703075-2 Ad 004 Item 01 | 18 323 4210951-19                  | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8 086        | 8                   | REF: SPBM0010 - MEIA, PARA USO ADULT    | 24/10/2017                | 2.018,12                        |
| 01 323 9490003-46    | NOV COMERCIAL BPP E EXP LTDA-EPP | 1711703075-2 Ad 002 Item 01 | 18 323 4210951-19                  | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8 086        | 9                   | REF: SQP2302125C - MEIA, PARA USO ADULT | 24/10/2017                | 1.306,28                        |
| 01 323 9490003-46    | NOV COMERCIAL BPP E EXP LTDA-EPP | 1711703075-2 Ad 002 Item 02 | 18 323 4210951-19                  | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8 086        | 10                  | REF: SQP2302125C - MEIA, PARA USO ADULT | 24/10/2017                | 15.994,24                       |

Cabe ressaltar que não é a primeira vez que a HANGAR MORIAH se utiliza de outra empresa para realizar importações sem o conhecimento do Fisco. Aliás, é consideravelmente longa a lista de ocorrências nos despachos de importação da fiscalizada onde ocorreram fraudes como uso de documentos falsos, mercadorias contrafeitas (pirataria), mercadorias com falsa declaração de conteúdo, além do que, a HANGAR MORIAH já foi autuada diversas vezes pela mesma conduta de atuar no comércio exterior sem o conhecimento do Fisco, se utilizando de outras empresas para tal fim. (Fonte Sistema Radar)

(...)

### Fundamentos Legais da Autuação

A autuação em desfavor da HANGAR MORIAH se fundamenta na participação no esquema fraudulento, que configura **dano ao Erário** pela ocultação do sujeito passivo. As penalidades são aplicadas com base em:

- **Multa:** Como as mercadorias já haviam sido revendidas e não puderam ser localizadas, aplica-se multa equivalente ao valor aduaneiro, conforme o art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.
- **Responsabilidade Solidária:** A M2V é responsabilizada solidariamente com base no art. 124, I, do CTN, e no art. 674 do Regulamento Aduaneiro. A fiscalização argumenta que ambas agiram com "interesse comum" na infração.

A 17ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento da 8ª Região (e-fls. 7.224 a 7.241), por unanimidade, em 31/01/2023, decidiu pela improcedência da impugnação, mantendo-se integralmente o crédito tributário exigido, conforme Acórdão nº 108-034.913, cuja ementa transcreve-se abaixo:

### ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2017, 2018

DESCUMPRIMENTO DAS NORMAS RELATIVAS À IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

Restando comprovada a interposição fraudulenta, incontroverso o entendimento da fiscalização de ocorrência da infração prevista pelos arts.

673, 675, inciso IV, 689 e §1º do Decreto nº 6.759/09 e arts. 73, §§ 1º e 2º e 77 da Lei nº 10.833/03, considerada dano ao Erário, punida com a multa correspondente ao respectivo valor aduaneiro, caso elas não sejam localizadas, revendidas ou tenham sido consumidas.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão da DRJ em 23/02/2023 (Termo de Ciência por abertura de mensagem – Domicílio Tributário Eletrônico na e-fl. 7.293), a HANGAR MORIAH interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 7.299 a 7.324) em 27/03/2023 (Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 7.298), onde traz, basicamente, os seguintes argumentos:

- (a) que o Recurso Voluntário é tempestivo;
- (b) que houve Cerceamento de Defesa;
- (c) que há nulidade no Auto de Infração visto que o Fisco violou o princípio da legalidade;
- (d) que há nulidade no Auto de Infração em razão de a fiscalização, ao tentar ser eficiente, ignorou o princípio da legalidade;
- (e) que há nulidade no Acórdão recorrido em razão da Recorrente não ter cometido nenhuma infração atinente ao comércio exterior;
- (f) que o lançamento tributário é nulo frente à fragilidade dos indícios apontados pela Fiscalização, havendo ausência de conteúdo probatório;
- (g) que não há comprovação da prática de interposição fraudulenta de terceiros e ocultação do real adquirente;
- (h) que não há subsunção dos fatos à norma legal aplicada;
- (i) que a fiscalização não pode aplicar a pena de perdimento, pois as mercadorias foram adquiridas em mercado nacional. A defesa se baseia na presunção de boa-fé, afirmando que caberia ao Fisco provar que a empresa agiu de má-fé na aquisição dos produtos em território brasileiro, o que não foi feito.
- (j) que não existe fraude, dolo ou simulação, comprovação indispensável para a caracterização da penalidade de perdimento;

O importador M2V, na qualidade de responsável solidário, não interpôs Recurso Voluntário.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **José de Assis Ferraz Neto**, Relator.

**1. Pressupostos legais de admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

**2. Objeto do presente litígio**

Conforme relatório, cinge-se a controvérsia na exigência no valor de R\$ 13.771.505,31 em desfavor da empresa HANGAR MORIAH COMÉRCIO GERAL LTDA, CNPJ 18.323.421/0001-19, ora denominada HANGAR MORIAH e, solidariamente, a empresa M2V COMERCIAL IMPORTADORA & EXPORTADORA LTDA., CNPJ 01.323.940/0001-84, ora denominada M2V, nas operações de importação listadas na planilha de fls. 12 a 53, em conformidade com o artigo 23, inciso V do Decreto-Lei 1.455/76 com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, artigo 59 e alterações do parágrafo 3º dadas pela Lei nº 12.350 de 20/12/2010 c/c artigos 673, 675, inciso IV, 689 do Decreto nº 6.759/09 e artigos 73, parágrafos 1º e 2º e 77 da Lei nº 10.833/03.

**3. Das Preliminares****3.1 Do Cerceamento de Defesa**

A Recorrente suscita nulidade do Auto de Infração, alegando que não teria sido instruído com todos os elementos indispensáveis à comprovação do ilícito, o que configuraria cerceamento de defesa.

As preliminares, contudo, não procedem.

Nos termos do Decreto nº 70.235/1972, que rege o processo administrativo fiscal, a validade dos atos processuais depende da competência da autoridade e da observância do direito de defesa, conforme dispõe os art. 10 e 59, *in verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Conforme se extrai do dispositivo, a nulidade processual exige a preterição efetiva do direito de defesa, isto é, a demonstração concreta de que houve prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa, o que não se verifica no presente caso.

O auto de infração foi formalizado por autoridade competente e contém todos os requisitos exigidos pelo art. 10 do mesmo decreto — identificação do autuado, descrição do fato, dispositivo infringido e intimação para impugnação. Ademais, a Recorrente foi regularmente notificada, teve acesso integral aos autos, e apresentou impugnação dentro do prazo legal, oportunidade em que pôde manifestar-se amplamente sobre os elementos constantes do lançamento.

Cumprido registrar que o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972 consagra o princípio da verdade material, permitindo à autoridade julgadora determinar, se necessário, diligências para o pleno esclarecimento dos fatos, o que reforça a natureza inquisitiva e não estritamente formalista do processo administrativo fiscal:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

A alegação de que a fiscalização teria adotado tratamento desigual entre os contribuintes fiscalizados — ao realizar diligência *in loco* em relação a uma empresa e apenas solicitação de informações a outra — não constitui cerceamento de defesa, mas mera diferença de metodologia investigativa, que não compromete a validade do procedimento.

Dessa forma, não se constata qualquer violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa, da igualdade processual ou da verdade material, razão pela qual rejeita-se a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa.

### **3.2 Da Alegada Transparência das Operações. Da Inexistência de Atividade Empresarial**

A defesa sustenta que as notas fiscais de venda entre as empresas M2V e HANGAR MORIAH demonstrariam a ausência de ocultação do sujeito passivo, bem como argumenta que a conclusão sobre a inexistência de atividade da empresa M2V seria superficial e insuficiente.

Contudo, estas argumentações não constituem matéria preliminar, mas questões meritórias que serão devidamente analisadas na fase própria.

### 3.3 Das Intimações e Alegado Pré-Julgamento

A defesa alega que as intimações para verificar a destinação das mercadorias demonstram pré-julgamento da autoridade fiscal e que suas respostas foram ignoradas.

A tese não prospera.

As intimações cumpriram requisito técnico previsto no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, que permite conversão da pena de perdimento em multa quando os bens não são localizados. Trata-se de procedimento necessário para adequar a sanção à situação fática, não de manifestação de juízo prévio.

Quanto às alegadas respostas ignoradas, a análise processual revela que a empresa HANGAR MORIAH foi formalmente intimada e posteriormente reintimada para apresentar documentos (pedidos de compra, notas fiscais e comprovantes de pagamento). Embora a defesa alegue ter se manifestado, os documentos probatórios solicitados não foram efetivamente apresentados, limitando-se a declarações genéricas. Abaixo transcrevo excerto do relatório fiscal.

Naquela ocasião, apesar de regularmente intimada por meio do Termo de Intimação nº 209/2020 (DOC8 fls. 252), cuja ciência ocorreu efetivamente em 21/07/2020, conforme AR (fls. 271), a HANGAR MORIAH não apresentou os elementos requisitados em ato formal da fiscalização, nem tampouco ofereceu razões devidas para o descumprimento do que foi requisitado.

(...)

No âmbito da presente fiscalização, a HANGAR MORIAH foi novamente intimada a fim de dar a oportunidade da fiscalizada apresentar esclarecimentos em seu favor. Foi lavrado em 11/08/2021 o Termo de Início de Fiscalização e Intimação nº 151/2021 (fls. 54 a 55, trecho abaixo reproduzido) cientificando a HANGAR MORIAH da presente ação fiscal e a intimando a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias contados da ciência, os seguintes documentos e esclarecimentos, já solicitados anteriormente.

(...)

A HANGAR MORIAH tomou ciência da referida intimação em 16/08/2021, conforme Termo de Ciência de fls. 56, mas ignorou a demanda do Fisco e não atendeu a intimação.

Através dessa intimação foi dada a oportunidade dela fazer prova em seu favor. Por exemplo, a solicitação dos seus pedidos de compra junto a M2V era para que estes fossem analisados quanto a sua temporalidade em relação à importação.

Não tendo recebido qualquer documento da fiscalizada, em 14/09/2021 foi lavrado o Termo de Reintimação nº 171/2021 (fls. 57 e 58) em mais uma tentativa desta fiscalização de dar oportunidade à fiscalizada de apresentar elementos que pudessem contrapor todas as evidências já colhidas quanto às operações utilizando interposta pessoa no comércio exterior, no caso a empresa M2V.

Em 21/09/2021 a HANGAR MORIAH tomou ciência mais uma vez da demanda do Fisco, mas ignorou novamente, não apresentando qualquer documentação.

Apesar do silêncio da fiscalizada, demonstrando descaso com a presente fiscalização, a análise dos documentos das operações ora em auditoria (declarações de importação (fls.277 a 1038) e notas fiscais de venda (fls. 6727 a 7115) confirmou, como já dito, o mesmo modus operandi verificado na fiscalização levada a efeito na M2V.

### 3.4 Da Alegada Falta de Isenção, Arbitrariedade e Violação à Legalidade

A defesa argumenta nulidade do Auto de Infração por:

- (i) cerceamento de defesa e falta de "isenção de ânimo" da autoridade fiscal;
- (ii) arbitrariedade na "reclassificação" das operações;
- (iii) violação ao princípio da legalidade por desproporcionalidade e falta de oportunidade para apresentar provas; e
- (iv) privilégio indevido da eficiência em detrimento da legalidade, com prévio convencimento e ausência de provas sólidas.

As teses não prosperam.

Como dito, a recorrente manifestou-se amplamente em todas as fases processuais, demonstrando pleno conhecimento das provas e afastando qualquer cerceamento. O devido processo legal foi observado mediante regular trâmite administrativo.

Contrariamente ao alegado, a atuação fiscal não se limitou a uma mera “reclassificação” formal das operações, mas decorreu da constatação, no âmbito do procedimento fiscal, de elementos que indicariam divergência entre a forma declarada e a realidade material das transações. Tal constatação fundamentou o enquadramento jurídico conferido pela fiscalização, sem que isso represente, nesta fase, qualquer juízo definitivo acerca do mérito da autuação, o qual será apreciado em momento próprio.

A fiscalização não agiu arbitrariamente com prévio convencimento, mas enquadrou os fatos apurados na norma legal com base em conjunto probatório específico, não em meras presunções. A autuação fundamentou-se nas provas e indícios colhidos, tendo a recorrente oportunidade de se manifestar em todas as instâncias.

Rejeito todas as preliminares arguidas, pois o procedimento observou as exigências legais, permitindo o prosseguimento da análise meritória.

#### 4. Do Mérito

O Auto de Infração foi lavrado em desfavor da empresa HANGAR MORIAH, com aplicação de multa substitutiva da pena de perdimento, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, referentes às Declarações de Importação (e-fls. 277 a 1.038), realizadas entre 11/01/2017 e 20/12/2018. Tais operações foram declaradas como importações por conta própria, mas, segundo apurado pela Fiscalização, teriam ocorrido de forma a permitir o repasse integral e imediato das mercadorias a outra pessoa jurídica, o que, em seu entendimento, caracterizaria importação por encomenda.

O volume de operações envolvendo a empresa HANGAR MORIAH ultrapassou R\$ 58 milhões, abrangendo 112 DI analisadas, circunstância que, na ótica fiscal, evidenciaria padrão reiterado de conduta.

O lançamento baseou-se nos arts. 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, e 689, inciso XXII, § 1º, do Decreto nº 6.759/09, resultando em exigência no montante de R\$ 13.771.505,31.

Conforme descrito no Relatório Fiscal, a acusação de interposição fraudulenta foi sustentada por elementos preliminares que indicariam a utilização do nome da empresa M2V em diversas operações de comércio exterior com o objetivo de ocultar o real adquirente, a empresa HANGAR MORIAH.

Ainda segundo o Relatório, as operações teriam envolvido o repasse integral e quase imediato das mercadorias após o desembaraço, em lapso temporal reduzido entre a nacionalização e a revenda. Consta também que a HANGAR MORIAH não atendeu integralmente às intimações formais expedidas durante o procedimento, deixando de apresentar documentos e esclarecimentos requisitados, o que, no entendimento da Fiscalização, fragilizou a comprovação das operações declaradas.

Destaca-se, por fim, que não foram apresentados à Fiscalização elementos suficientes para comprovar a efetiva realização das operações alegadas, bem como que a empresa HANGAR MORIAH encontra-se com a habilitação para operar no comércio exterior suspensa. O Relatório também faz referência a ocorrências anteriores envolvendo a HANGAR MORIAH, relacionadas a uso de documentos falsos, importação de produtos irregulares e outras autuações por interposição, o que teria sido considerado pela autoridade fiscal como indício de reiteração de conduta.

A DRJ de origem manteve integralmente o crédito tributário constituído pelo lançamento de ofício por concluir que a defesa apresentou apenas alegações genéricas, sem afastar os fatos e provas reunidas pela Fiscalização.

Nesse passo, antes mesmo de enfrentar a questão jurídica em lide e de compulsar os elementos probatórios carreados aos autos, entende-se oportuno, para o adequado deslinde da controvérsia, expor os aspectos conceituais e a legislação de regência da matéria, vigente à época dos fatos, com vistas à exata compreensão da infração imputada à Recorrente, o que envolve o conhecimento das modalidades de importação admitidas pelo ordenamento jurídico brasileiro e seus respectivos requisitos legais — fora dos quais a operação se insere no campo da ilicitude.

#### **4.1 Noções Conceituais Fundamentais**

##### **4.1.1 Das Modalidades de Importação**

O ordenamento jurídico prevê três modalidades para operacionalizar importações:

**1. Importação Direta:** Operação convencional em que a empresa negocia diretamente com o fornecedor estrangeiro, responsabilizando-se pela documentação, desembaraço aduaneiro e custeio com recursos próprios.

**2. Importação por Conta e Ordem de Terceiros:** Modalidade em que a importadora atua com recursos de terceiros (adquirente), sendo este responsável pelo recolhimento de tributos. Ambas as empresas devem estar habilitadas para comércio exterior.

**3. Importação por Encomenda:** O importador atua como intermediário, negociando com o fornecedor estrangeiro e utilizando recursos próprios, para posterior revenda ao encomendante.

##### **4.1.2 Da Interposição Fraudulenta: Modalidades Comprovada e Presumida**

A interposição de pessoas é prática lícita quando observa os parâmetros legais de representação. Torna-se fraudulenta quando articulada para transparecer manifestação de vontade diversa da realidade, resultando em ato fraudulento ou simulado destinado a burlar o controle aduaneiro.

**Base legal:** Art. 23, V, §§ 1º, 2º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76 e art. 689, XXII, do Decreto nº 6.759/09.

**Modalidade Comprovada (art. 23, V e §§ 1º e 3º):** Configura-se mediante **comprovação efetiva de fraude ou simulação** para ocultação do sujeito passivo, real comprador ou responsável pelas operações. Exige demonstração probatória específica da conduta fraudulenta.

**Modalidade Presumida (art. 23, V e § 2º):** Configura-se pela **não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados**, quando o real adquirente não é identificado. Opera-se inversão do ônus probatório ao contribuinte.

No presente caso, a fiscalização identificou a recorrente HANGAR MORIAH como real adquirente, fundamentando a acusação na modalidade comprovada da interposição fraudulenta. Portanto, deve a Fiscalização carrear aos autos a comprovação de que o negócio

jurídico que lastreou a operação de importação ocorreu de forma maculada, mediante fraude ou simulação.

Superadas as questões preliminares e conceituais, passa-se à análise de cada uma das razões apresentadas pela Recorrente quanto ao mérito das autuações.

#### **4.2 Ausência de Infração Cometida pela Recorrente**

A Recorrente sustenta, em síntese, que a fiscalização não logrou comprovar a existência de animus fraudulento por parte da empresa, defendendo que as notas fiscais de venda no mercado nacional (e-fls. 6.727 a 7.115) evidenciariam a licitude e regularidade das operações realizadas.

Considerando os argumentos apresentados, e à vista do conjunto de elementos fáticos e documentais constantes dos autos, verifica-se, em juízo inicial, a existência de indícios de que as operações declaradas como importações por conta própria não refletem integralmente a realidade material das transações realizadas.

Ressalte-se que tais indícios, isoladamente, não permitem afirmar a ocorrência de fraude, mas constituem sinais objetivos e relevantes que justificam exame atento e aprofundado, especialmente diante da recorrência de padrões semelhantes em diferentes operações e do volume expressivo de importações realizadas sob a mesma sistemática operacional.

Entre os elementos apontados pela fiscalização — e que merecem ser ponderados neste voto — destacam-se:

(i) Repasse integral e praticamente imediato das mercadorias importadas — Constatou-se que a empresa M2V revendia a totalidade das mercadorias à empresa HANGAR MORIAH no mesmo dia, ou em data muito próxima, ao desembaraço aduaneiro. Tal padrão operacional não é usual em operações de importação por conta própria legítimas, podendo indicar prévia vinculação comercial entre as partes ou eventual enquadramento em modalidade distinta da declarada. Ressalta-se, ademais, que não foram juntadas provas de negociação direta da M2V com os exportadores estrangeiros, tampouco de que os pedidos de compra da HANGAR MORIAH tenham ocorrido de forma independente. (e-fls. 1.802 a 3.645)

(ii) Estrutura operacional insuficiente diante do volume de operações — A filial da M2V em Porto Velho/RO, responsável por cerca de 89% das importações, contava com apenas dois funcionários, o que, em análise comparativa, parece incompatível com o volume expressivo de operações, estimado em aproximadamente R\$ 166 milhões no período. (e-fls. 17 e 18 do Relatório Fiscal do Auto de Infração).

No endereço indicado como domicílio matriz do contribuinte, situado na Praça Roberto Silveira, 15, sala 108, bairro 25 de Agosto, Duque de Caxias/RJ, foi encontrada uma sala comercial fechada, sem qualquer evidência de atividade empresarial ou movimentação de mercadorias, sem qualquer sinal de indicativo de funcionamento da empresa; fato este confirmado por informações coletadas no local.

No endereço da filial, responsável por grande parte das operações, Avenida Campos Sales, 3521, sala 01, Bairro Olaria, Porto Velho/RO, a equipe responsável pela diligência constatou situação idêntica à que foi encontrada na matriz, sendo que 89% das DI registradas e desembaraçadas pela empresa foram por esta filial e, ainda, que não houve qualquer desembaraço de mercadorias no estado de Rondônia.

(iii) Habilitação suspensa da presumida adquirente — Verificou-se que a empresa HANGAR MORIAH se encontrava com habilitação suspensa para operar no comércio exterior, o que, em tese, poderia ter levado à utilização de terceiro habilitado para a internalização das mercadorias. (e-fls. 23 do Relatório Fiscal do Auto de Infração)

(iv) Inércia na apresentação de documentos comprobatórios — A empresa HANGAR MORIAH não apresentou, quando regularmente intimada, documentação capaz de demonstrar a temporalidade dos pedidos de compra, as tratativas comerciais prévias, as ordens de aquisição e os comprovantes de pagamento correspondentes (extratos bancários e demais registros financeiros). (e-fls. 252 a 276)

Quanto às notas fiscais de venda subsequente (e-fls. 6.727 a 7.115), observa-se que, embora demonstrem formalmente a comercialização dos produtos no mercado interno, não afastam os indícios relativos à imediata transferência integral das mercadorias, tampouco infirmam a possível prévia vinculação entre importadora e adquirente.

Dessa forma, sem se antecipar qualquer juízo definitivo acerca da caracterização de interposição fraudulenta, é possível reconhecer que o padrão fático delineado até o momento — conjugado à ausência de comprovação documental idônea por parte da Recorrente — confere verossimilhança à tese fiscal, justificando o prosseguimento da análise sob o prisma jurídico e probatório.

Rejeito os argumentos.

#### **4.3 Da Inadequação dos Precedentes Invocados pela Defesa**

A Recorrente sustenta que o Auto de Infração padece de insuficiência probatória, amparando-se em diversos acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que teriam reconhecido a ausência de elementos aptos a demonstrar a prática de interposição fraudulenta.

Entretanto, os precedentes citados não se ajustam à hipótese sob exame, pois tratam de interposição fraudulenta presumida, modalidade que possui fundamentos normativos, pressupostos e carga probatória distintos da figura comprovada, esta sim aplicada no presente lançamento.

A distinção entre ambas, como visto anteriormente, é de natureza substancial e encontra previsão expressa no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, cuja redação — reproduzida no art. 689, inciso XXII, § 1º, do Decreto nº 6.759/2009 (RA) — delimita duas situações autônomas:

Interposição fraudulenta presumida (§ 2º do art. 23 do DL nº 1.455/1976): ocorre quando, não sendo possível identificar o real adquirente das mercadorias, o importador não comprova a origem, disponibilidade ou transferência dos recursos empregados na importação. Nesse caso, a presunção decorre da omissão de informações econômico-financeiras e da ausência de rastreabilidade dos valores.

Interposição fraudulenta comprovada (caput do art. 23, V, do DL nº 1.455/1976): verifica-se quando há demonstração efetiva de simulação ou de artifício destinado a ocultar o verdadeiro adquirente, o qual é identificado pela fiscalização. Exige, portanto, prova positiva da conduta, ainda que por meio de elementos indiciários convergentes e consistentes, reveladores de incompatibilidade entre a forma declarada e a realidade econômica da operação.

No caso concreto, o lançamento não se baseou em presunção, mas em elementos materiais e documentais que, segundo a autoridade fiscal, indicam a identificação expressa da empresa HANGAR MORIAH como real adquirente das mercadorias, situação que afasta a aplicação dos precedentes citados pela defesa.

Esses acórdãos — voltados a hipóteses de presunção pela ausência de comprovação da origem dos recursos — não guardam similitude fática nem jurídica com os autos, que tratam de situação na qual a relação comercial entre importadora e adquirente foi expressamente identificada e documentada.

Assim, a tentativa de transposição de tais entendimentos para o presente caso mostra-se inadequada, pois implicaria confundir dois regimes jurídicos distintos, cada qual com pressupostos de incidência e padrões probatórios próprios.

Sem prejuízo da análise das provas específicas do caso, constata-se, em juízo técnico, que a argumentação baseada em precedentes da modalidade presumida não se revela suficiente para infirmar o enquadramento adotado no Auto de Infração, razão pela qual a tese defensiva, neste ponto, não merece acolhimento.

#### **4.4 Provas Carreadas**

##### **4.4.1 Do Financiamento da Operação e Rol Exemplificativo de Motivos**

A Recorrente sustenta que a inexistência de adiantamento de valores à empresa M2V descaracterizaria a interposição fraudulenta, sob o argumento de que o financiamento direto constituiria elemento indispensável à tipificação da infração.

Tal compreensão, contudo, não se coaduna com a lógica subjacente à verificação do vínculo econômico entre o importador formal e o real adquirente das mercadorias. O financiamento da operação de importação não se restringe, necessariamente, ao adiantamento prévio de numerário, podendo ocorrer de forma indireta, mediante ajustes comerciais ou compensações econômicas posteriores que revelem correlação entre as partes envolvidas.

A própria dinâmica negocial observada nas operações — caracterizada pelo repasse integral e imediato das mercadorias, emissão sequencial de notas fiscais de venda após o

desembaraço e ausência de autonomia operacional do importador formal — pode evidenciar a existência de contrapartidas financeiras ou benefícios econômicos indiretos, aptos, em tese, a indicar a atuação concertada entre as empresas.

Nos autos, a Fiscalização solicitou à Recorrente documentos comprobatórios do fluxo financeiro das operações (extratos bancários, contratos, comprovantes de pagamento e correspondências comerciais com a empresa M2V), com o objetivo de esclarecer a origem e a temporalidade dos recursos empregados. Todavia, a Recorrente não atendeu integralmente às intimações, deixando de apresentar elementos que demonstrassem a regularidade das transações.

Essa insuficiência probatória, somada à ausência, por parte da M2V, de comprovação de suas tratativas com os exportadores estrangeiros, compõe um conjunto de indícios objetivos que, em juízo técnico, não podem ser desconsiderados. Tais elementos apontam, de forma consistente, para possível atuação coordenada entre as empresas, com utilização da estrutura formal da M2V em benefício da HANGAR MORIAH — hipótese que, embora ainda sujeita à apreciação de mérito, encontra respaldo nos elementos objetivos constantes dos autos.

No que tange aos motivos elencados pela Fiscalização — como eventual evasão de tributos ou contorno de restrições cadastrais —, é importante assinalar que o rol apresentado no Relatório Fiscal possui caráter meramente exemplificativo, não sendo exaustivo nem requisito cumulativo para a configuração da infração. O núcleo da conduta prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 consiste na ocultação do real adquirente das mercadorias mediante fraude ou simulação, independentemente da motivação econômica específica que a tenha ensejado. Trata-se de hipótese em que o importador formal atua apenas como interposta pessoa, criando aparência de legitimidade para operação que, na realidade, tem por beneficiário outro sujeito oculto à fiscalização aduaneira.

Assim, a tentativa defensiva de afastar a autuação sob o fundamento de inexistir prova de determinado motivo (como a busca por redução tributária) não é suficiente para infirmar o enquadramento jurídico preliminar delineado pela autoridade fiscal, que se apoia em evidências documentais e na conduta processual da própria Recorrente.

Em síntese, os elementos já examinados — notadamente a ausência de comprovação dos fluxos financeiros e contratuais, o repasse imediato das mercadorias e a estrutura operacional incompatível da importadora formal — constituem indícios relevantes e convergentes, que não podem ser desconsiderados na apreciação do caso.

Tais evidências formam um conjunto probatório que, à primeira vista, sugere a necessidade de exame mais aprofundado sobre a efetiva ocorrência de interposição por meio de simulação ou fraude, o que será analisado nas seções seguintes.

Rejeito os argumentos.

#### 4.4.2 Do Ônus Probatório e Cronologia das Operações

A alegação defensiva de insuficiência probatória merece ser analisada à luz do conjunto de evidências colhidas, que não se baseia em meras presunções, mas em levantamento detalhado de 112 Declarações de Importação (DI) e notas fiscais de venda subsequente. Abaixo segue excerto da e-fls. 23 do relatório fiscal:

Na fiscalização de verificação de ocultação de sujeito passivo levada a efeito na M2V constaram 112 declarações de importação, nas quais mercadorias foram destinadas para a empresa HANGAR MORIAH. Nas fls. 277 a 1038 constam os extratos dessas importações e nas fls. 6727 a 7115 constam as notas fiscais de saída através das quais a M2V repassou para a HANGAR MORIAH as mercadorias importadas através das citadas declarações de importação.

A Recorrente HANGAR MORIAH foi formalmente intimada em duas ocasiões e posteriormente reintimada para apresentar documentos que esclarecessem: a origem dos recursos, os comprovantes de pagamento à M2V e a legitimidade das transações. Todavia, não houve apresentação de elementos a fim de comprovar tais pontos, o que, do ponto de vista técnico, gera indícios relevantes de impossibilidade de elidir as constatações fiscais e reforça a consistência do arcabouço probatório reunido.

A cronologia das operações, analisada de forma integrada com os demais elementos, não demonstra por si só licitude, mas revela padrões que merecem atenção: o intervalo reduzido entre o desembaraço aduaneiro e o repasse integral das mercadorias à HANGAR MORIAH sugere destinatário pré-definido e ausência de autonomia do importador formal (M2V). Abaixo excerto da e-fls. 29 do relatório fiscal:

Nas fls. 12 a 53 (trecho reproduzido abaixo) consta planilha das operações ora autuadas, com a proporção (por item de adição de DI) destinada a HANGAR MORIAH das cargas abrangidas pelas declarações de importação em questão, ora em autuação. Abaixo, por exemplo, a DI 17/1703075-2 (fls. 538 a 543), cujas mercadorias constantes das suas adições 002 (itens 01 a 06), 003 (itens 01 a 03) e 004 (item 01) foram destinadas a HANGAR MORIAH através da nota fiscal nº 8086 itens 001 a 004 (fls. 6831).

Ministério da Economia  
Receita Federal do Brasil  
Análise de Dados

Página 20 de 42

| CNPJ Importador (DI) | Importador (DI)                    | DI + adição + item          | CNPJ Adquirente/ Destinatário (NF) | Adquirente/ Destinatário (NF)     | Numero da NF | Item da NF de Saída | Descrição do Produto                     | Data de Emissão da NF (*) | Valor na DI do item da NF de Saída |
|----------------------|------------------------------------|-----------------------------|------------------------------------|-----------------------------------|--------------|---------------------|------------------------------------------|---------------------------|------------------------------------|
| 01.323.940/0003-46   | M2V COMERCIAL IMP. E EXP. LTDA-EPP | 17/1703075-2 Ad 002 Item 03 | 18.323.421/0001-19                 | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8.086        | 1                   | REF: BBF03C - MEIA, PARA USO ADULTO      | 24/10/2017                | 2.876,96                           |
| 01.323.940/0003-46   | M2V COMERCIAL IMP. E EXP. LTDA-EPP | 17/1703075-2 Ad 003 Item 02 | 18.323.421/0001-19                 | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8.086        | 2                   | REF: BBM03C - MEIA, PARA USO ADULTO      | 24/10/2017                | 5.871,92                           |
| 01.323.940/0003-46   | M2V COMERCIAL IMP. E EXP. LTDA-EPP | 17/1703075-2 Ad 002 Item 04 | 18.323.421/0001-19                 | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8.086        | 3                   | REF: INSC01G - MEIA, PARA USO ADULTO     | 24/10/2017                | 13.268,92                          |
| 01.323.940/0003-46   | M2V COMERCIAL IMP. E EXP. LTDA-EPP | 17/1703075-2 Ad 003 Item 03 | 18.323.421/0001-19                 | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8.086        | 4                   | REF: JLMW6-10G - MEIA, PARA USO ADULTO   | 24/10/2017                | 11.021,32                          |
| 01.323.940/0003-46   | M2V COMERCIAL IMP. E EXP. LTDA-EPP | 17/1703075-2 Ad 002 Item 06 | 18.323.421/0001-19                 | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8.086        | 5                   | REF: MCCB001 - MEIA, PARA USO ADULTO     | 24/10/2017                | 15.269,96                          |
| 01.323.940/0003-46   | M2V COMERCIAL IMP. E EXP. LTDA-EPP | 17/1703075-2 Ad 002 Item 05 | 18.323.421/0001-19                 | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8.086        | 6                   | REF: MCCP001 - MEIA, PARA USO ADULTO     | 24/10/2017                | 15.269,96                          |
| 01.323.940/0003-46   | M2V COMERCIAL IMP. E EXP. LTDA-EPP | 17/1703075-2 Ad 003 Item 01 | 18.323.421/0001-19                 | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8.086        | 7                   | REF: SCMD30C - MEIA, PARA USO ADULTO     | 24/10/2017                | 8.788,87                           |
| 01.323.940/0003-46   | M2V COMERCIAL IMP. E EXP. LTDA-EPP | 17/1703075-2 Ad 004 Item 01 | 18.323.421/0001-19                 | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8.086        | 8                   | REF: SPSM001G - MEIA, PARA USO ADULTO    | 24/10/2017                | 2.018,13                           |
| 01.323.940/0003-46   | M2V COMERCIAL IMP. E EXP. LTDA-EPP | 17/1703075-2 Ad 002 Item 01 | 18.323.421/0001-19                 | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8.086        | 9                   | REF: S0FZ33212C - MEIA, PARA USO ADULTO  | 24/10/2017                | 1.306,38                           |
| 01.323.940/0003-46   | M2V COMERCIAL IMP. E EXP. LTDA-EPP | 17/1703075-2 Ad 002 Item 02 | 18.323.421/0001-19                 | HANGAR MORIAH COMERCIO GERAL LTDA | 8.086        | 10                  | REF: S0FZ332630C - MEIA, PARA USO ADULTO | 24/10/2017                | 19.594,24                          |

Conforme apurado pela Fiscalização, a coincidência entre pesos e quantidades declaradas nas Declarações de Importação (DI) e nas notas fiscais eletrônicas de venda para a

HANGAR MORIAH indica que, no momento da nacionalização, o destinatário já estava definido, o que configura indício de operação pré-negociada e repasse integral das mercadorias. Abaixo segue excerto do relatório fiscal (e-fls. 29 do relatório fiscal)

Nos casos em análise, cada declaração de importação introduziu em território nacional um conjunto de bens e com determinadas especificações que, em momento imediatamente seguinte, foi transferido a um único cliente ou a poucos clientes, sendo absolutamente coincidentes os pesos e quantidades de produtos informados nas declarações de importação (fls. 277 a 1038) e nas notas fiscais eletrônicas correspondentes (fls. 6727 a 7115).

Quando esse elemento é confrontado com a inabilitação da HANGAR MORIAH para operar no comércio exterior e sua recusa em apresentar documentação comprobatória da regularidade financeira, forma-se um conjunto de indícios convergentes, que não pode ser desconsiderado e que deve ser analisado de forma integrada com os demais elementos probatórios do processo. Segue excerto da e-fls. 23 do relatório fiscal:

Nesse cenário a HANGAR MORIAH COMÉRCIO GERAL LTDA, CNPJ 18.323.421/0001-19, é uma empresa constituída em 18/06/2013. Está com a habilitação para operar no comércio exterior suspensa e tem como sócios atualmente as pessoas físicas abaixo.

Diante do exposto, não merece acolhimento a tese defensiva de insuficiência probatória apresentada pela Recorrente.

#### **4.4.3 Da Rapidez da Destinação das Mercadorias e Inadequação da Solução de Consulta**

A Recorrente invoca a Solução de Consulta nº 119/2007 para justificar a rápida revenda das mercadorias, sustentando que teria atuado com recursos próprios e autonomia negocial. Evidencia-se na própria ementa transcrita pela Recorrente que o entendimento nela contido não se aplica ao caso concreto.

A mencionada ementa trata de operações legítimas de importação por conta própria, nas quais o importador pratica todos os atos de comércio internacional com independência, assume os riscos e custos da operação e revende as mercadorias a distribuidores internos em condições de mercado. O contexto fático dos autos, entretanto, revela situação distinta, marcada pela ausência de autonomia negocial da importadora M2V, pela inexistência de comprovação de pagamentos à fornecedora e pela identificação da empresa HANGAR MORIAH como real adquirente das mercadorias, cuja habilitação para operar no Siscomex encontrava-se suspensa.

Ainda que se considere o raciocínio genérico apresentado — de que a rápida revenda não configuraria, por si só, irregularidade — tal interpretação demanda análise cautelosa. O foco da fiscalização não recai sobre o lapso temporal da revenda, mas sobre a ausência de autonomia negocial da importadora M2V e a identificação da empresa HANGAR MORIAH como

real adquirente das mercadorias, cuja habilitação para operar no Siscomex encontrava-se suspensa à época dos fatos.

Além disso, o histórico da Recorrente revela reiteração de condutas semelhantes, envolvendo utilização de outras empresas intermediárias, documentação insuficiente e mercadorias com indícios de irregularidade — elementos que, avaliados em conjunto, reforçam a necessidade de escrutínio minucioso das operações autuadas (e-fls. 29 a 31 do Relatório Fiscal).

Cabe ressaltar que não é a primeira vez que a HANGAR MORIAH se utiliza de outra empresa para realizar importações sem o conhecimento do Fisco. Aliás, é consideravelmente longa a lista de ocorrências nos despachos de importação da fiscalizada onde ocorreram fraudes como uso de documentos falsos, mercadorias contrafeitas (pirataria), mercadorias com falsa declaração de conteúdo, além do que, a HANGAR MORIAH já foi autuada diversas vezes pela mesma conduta de atuar no comércio exterior sem o conhecimento do Fisco, se utilizando de outras empresas para tal fim. (Fonte Sistema Radar).

Quanto ao argumento de “prática de mercado”, os elementos probatórios indicam que a M2V atuou como mera intermediária formal, sem comprovação de pagamentos ou movimentações financeiras que evidenciem efetiva autonomia negocial. Ademais, a Recorrente HANGAR MORIAH deixou de apresentar os documentos solicitados, inviabilizando a verificação da regularidade das operações.

Diante do exposto, não merece acolhimento a tese defensiva relativa à licitude da revenda rápida.

#### **4.4.4 Da Pluralidade de Clientes e Alegada Margem de Lucro**

A Recorrente sustenta que a existência de diversos clientes e a obtenção de margem de lucro nas vendas descaracterizariam qualquer irregularidade. Entretanto, o Auto de Infração refere-se especificamente às 112 DI que resultaram em vendas superiores a R\$ 58 milhões para a HANGAR MORIAH, real adquirente identificado e ocultado.

O volume expressivo das operações realizadas em favor da HANGAR MORIAH — que totalizam mais de R\$ 58 milhões nas 112 DI autuadas — constitui elemento relevante para a compreensão da dinâmica comercial adotada, revelando uma vinculação funcional entre as partes incompatível com a atuação de um mero intermediário independente. Tal padrão negocial reforça os indícios reunidos pela fiscalização quanto à existência de adquirente oculto. (e-fls. 23 do relatório fiscal)

Na fiscalização de verificação de ocultação de sujeito passivo levada a efeito na M2V constaram 112 declarações de importação, nas quais mercadorias foram destinadas para a empresa HANGAR MORIAH. Nas fls. 277 a 1038 constam os extratos dessas importações e nas fls. 6727 a 7115 constam as notas fiscais de saída através das quais a M2V repassou para a HANGAR MORIAH as mercadorias importadas através das citadas declarações de importação.

A existência de outros compradores no portfólio da Recorrente não afasta a centralidade e a materialidade das operações objeto do lançamento, nem compromete a identificação da HANGAR MORIAH como destinatária final das mercadorias descritas no Auto de Infração.

Cumpramos observar que o argumento relativo à margem de lucro carece de coerência lógica e de respaldo fático. O volume e a rapidez das operações — caracterizadas por repasses quase imediatos de mercadorias recém-desembaraçadas, ausência de comprovantes de pagamento e não comprovação de fluxo financeiro correspondente — revelam que os ganhos declarados não decorrem de risco empresarial legítimo, mas de uma estrutura operacional simulada, voltada a conferir aparência de regularidade a uma relação de interposição.

Assim, a menção à existência de outros clientes ou à obtenção de lucro declarado não altera a consistência do conjunto probatório das DI analisadas, nem é suficiente para afastar a conclusão fiscal sobre a interposição.

Diante disso, rejeito os argumentos.

#### **4.4.5 Da impossibilidade de atestar a ocultação de um único adquirente**

A Recorrente sustenta que a própria fiscalização teria reconhecido a existência de diversos adquirentes das mercadorias importadas pela HANGAR MORIAH, o que, segundo argumenta, inviabilizaria a conclusão de que houve ocultação de um único adquirente real — no caso, a empresa HANGAR MORIAH. Alega, ainda, que “não se pode atestar a ocultação de mais de um adquirente na mesma DI” e que o relatório fiscal teria se baseado em presunções genéricas, ao mencionar a existência de “seis maiores clientes” da importadora.

A argumentação, contudo, parte de uma leitura isolada e descontextualizada do Relatório Fiscal. Consta expressamente nas fls. 12 a 53 do referido relatório a planilha detalhada das operações autuadas, com a vinculação individualizada de cada adição de DI aos respectivos itens de mercadoria e às notas fiscais de saída emitidas pela HANGAR MORIAH. Abaixo excerto do relatório fiscal (e-fls. 29):

Nas fls. 12 a 53 (trecho reproduzido abaixo) consta planilha das operações ora autuadas, com a proporção (por item de adição de DI) destinada a HANGAR MORIAH das cargas abrangidas pelas declarações de importação em questão, ora em autuação. Abaixo, por exemplo, a DI 17/1703075-2 (fls. 538 a 543), cujas mercadorias constantes das suas adições 002 (itens 01 a 06), 003 (itens 01 a 03) e 004 (item 01) foram destinadas a HANGAR MORIAH através da nota fiscal nº 8086 itens 001 a 004 (fls. 6831).

Esse cruzamento documental — DI, adição, item e nota fiscal — demonstra que a atuação fiscal não se baseou em presunções, mas em rastreabilidade objetiva e documental. A identificação da HANGAR MORIAH como real adquirente resultou do exame de documentos específicos das DI autuadas, não de meras inferências estatísticas.

Ademais, o próprio relatório registra que foram instaurados procedimentos fiscais em outras cinco empresas adquirentes, além da HANGAR MORIAH, com o objetivo de apurar o mesmo padrão de conduta. Essa informação evidencia que a atuação da fiscalização foi abrangente e sistêmica, e não seletiva ou direcionada. (e-fls. 20 do relatório fiscal)

No mesmo diapasão, no curso daquela ação fiscal, foram efetivados procedimentos de diligências em face dos seis maiores clientes da empresa M2V no mercado interno, responsáveis pela aquisição formal de parcela significativa (54 %) das vendas de mercadorias da fiscalizada de origem estrangeira.

A menção aos “seis maiores clientes” da M2V, portanto, não desconstitui a materialidade do presente lançamento; ao contrário, reforça o contexto de atuação reiterada da HANGAR MORIAH como importadora interposta, intermediando importações em nome de terceiros, entre os quais ela se destacou pelo volume e relevância das operações.

Assim, a eventual existência de outros compradores formais não elide a constatação de que, nas DI ora autuadas, as mercadorias foram destinadas economicamente à HANGAR MORIAH, mediante estrutura simulada de interposição.

Portanto, rejeito os argumentos.

#### **4.4.6 Da Ausência de Contratos de Câmbio e Validade da Planilha DW**

A recorrente questiona a ausência de contratos de câmbio na autuação e contesta a validade da planilha DW da Receita Federal, alegando que esta é de “uso e acesso exclusivo da Fiscalização, sem que seja facultado ao contribuinte a possibilidade de conferência ou confirmação de seus dados”.

Cumprе esclarecer que a planilha DW é uma ferramenta de Data Warehouse, utilizada pela Receita Federal para extração de dados gerenciais e geração de relatórios de auditoria. Todos os documentos que compõem os relatórios extraídos do DW foram devidamente disponibilizados à Recorrente, de modo que a alegação de impossibilidade de defesa por não ter acesso à ferramenta carece de fundamento. O DW não cria dados nem constitui prova isolada, mas apenas permite a sistematização e apresentação das informações já existentes no banco de dados da Receita Federal.

A Recorrente também sustenta que a identificação dela nas DI não seria necessária, pois “adquiriu as mercadorias em território nacional”, e que “não deve a Recorrente fazer prova do contrário, e sim o Fisco dos fatos por ele alegados”. Esta argumentação não se sustenta: a interposição fraudulenta, quando presente, ocorre justamente para ocultar a real adquirente, que no caso foi apontado pela fiscalização a empresa HANGAR MORIAH, impedida de operar no Siscomex. A Fiscalização demonstrou que a Recorrente HANGAR MORIAH era a beneficiária direta das mercadorias, utilizando a M2V como instrumento formal.

O ônus de apresentar elementos que possam corroborar a licitude das operações recai sobre a Recorrente, uma vez que a fiscalização colheu conjunto de indícios e provas

convergentes relacionados às operações analisadas, incluindo repasse imediato das mercadorias, inabilitação da HANGAR MORIAH para operar no Siscomex, inércia frente às intimações e ausência de comprovação dos pagamentos à M2V. A HANGAR MORIAH foi formalmente intimada em duas ocasiões para fornecer documentação comprobatória quanto aos pagamentos, origem dos recursos e legitimidade das transações, o que não ocorreu. Tal omissão impede a verificação completa de regularidade das operações, reforçando a relevância das evidências apresentadas pelo Fisco para análise do caso.

A ausência de contratos de câmbio não prejudica a apreciação dos elementos colhidos, pois o ponto central nesta fase é a identificação do real adquirente e a constatação de padrões operacionais que merecem análise, sem que se esteja a emitir juízo definitivo sobre a ocorrência de interposição fraudulenta.

Portanto, rejeito os argumentos.

#### **4.5 Da Inaplicabilidade de Perdimento – Mercadoria Adquirida em Mercado Nacional**

A Recorrente sustenta que adquiriu mercadorias de boa-fé no mercado nacional, pleiteando a inaplicabilidade da multa substitutiva, sob o argumento de ausência de nexo causal entre sua conduta e a infração.

No entanto, o conjunto probatório disponível indica existência de conexão direta entre a conduta da HANGAR MORIAH e as operações investigadas, considerando que a Recorrente foi identificada como real adquirente das mercadorias, e a M2V atuou como intermediária formal.

Os precedentes invocados pela defesa não se aplicam ao caso concreto, pois tratam de terceiros adquirentes de boa-fé, que:

- Desconheciam a irregularidade na origem das mercadorias;
- Não participaram do processo de importação;
- Não obtiveram benefício direto de qualquer burla aos controles aduaneiros;
- Agiram com diligência normal de mercado.

No presente caso, os elementos levantados indicam que a HANGAR MORIAH foi a beneficiária direta do repasse das mercadorias, considerando que:

- Não comprovou os pagamentos à M2V, embora formalmente responsável pela liquidação das operações;
- Obteve vantagens econômicas e tributárias, incluindo benefícios relacionados ao ICMS;
- Participou da operação mesmo estando com a habilitação suspensa para operar no Siscomex;

- Possui histórico de autuações anteriores, incluindo uso de empresas intermediárias para operações de comércio exterior;
- A M2V atuou como instrumento formal, sem autonomia negocial, reforçando que o repasse se deu mediante pré-conhecimento do destinatário.

Dessa forma, não se verifica nos autos elementos suficientes para afastar a conexão entre a atuação da Recorrente e as operações investigadas, motivo pelo qual não merece acolhimento a tese defensiva relativa à alegada boa-fé e à inaplicabilidade da multa substitutiva.

#### 4.6 Tipicidade e Legalidade

A recorrente sustenta que não houve subsunção do fato à norma por alegada ausência de ocultação, invocando os princípios da tipicidade, legalidade e segurança jurídica.

O argumento não prospera, uma vez que a base da autuação indica a ocorrência de operações em que a M2V atuou como instrumento formal e a HANGAR MORIAH como destinatária efetiva das mercadorias. Foram analisadas 112 Declarações de Importação (fls. 277 a 1038) e as notas fiscais de saída correspondentes (fls. 6.727 a 7.115), evidenciando a correspondência entre importações e repasses.

A subsunção ao art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76 encontra fundamento nos seguintes elementos:

**Tipo legal:** Ocultação do real comprador mediante interposição de terceiros.

**Fato:** A HANGAR MORIAH, destinatária das mercadorias, figura por meio da M2V como importadora formal.

**Meio empregado:** Simulação via declaração de importação por conta própria, dissimulando operação por encomenda.

**Resultado:** Burla ao controle aduaneiro, considerando a suspensão da habilitação da HANGAR MORIAH para operar no Siscomex e o uso da M2V como instrumento formal.

##### 4.6.1 Da Observância ao Devido Processo Legal

A tese de violação ao devido processo legal já foi enfrentada nas preliminares. Contudo, em razão da reiteração pela Recorrente, reforça-se que:

- Houve ampla oportunidade de defesa em todas as fases processuais;
- Foram expedidas intimações formais e reiterações para apresentação de documentação;
- Todos os argumentos apresentados foram analisados tecnicamente;
- As decisões administrativas foram devidamente fundamentadas.

A inércia da recorrente em apresentar documentos essenciais (pagamentos, origem de recursos, legitimidade das transações) não configura cerceamento de defesa, mas evidencia a impossibilidade de afastar os elementos indiciários reunidos.

Rejeito os argumentos.

### **5. Da Força Probatória do Conjunto de Evidências**

A robustez da autuação reside não em elementos probatórios isolados, mas na convergência harmônica de múltiplas e incontrastáveis evidências e provas que, analisadas conjuntamente, demonstram a interposição fraudulenta na modalidade comprovada.

A fiscalização construiu argumentação baseada na análise sistêmica de elementos que se complementam e reforçam mutuamente:

1. O esquema abrangeu 112 Declarações de Importação, totalizando vendas de mais de R\$ 58 milhões para a HANGAR MORIAH.
2. Repasse integral e imediato das mercadorias pós-desembaraço, confirmando o caráter de encomenda pré-determinada.
3. A importadora M2V operava com uma filial em Porto Velho/RO, responsável por 89% do volume, possuindo apenas 2 funcionários, estrutura incompatível com o vulto das importações.
4. Recusa reiterada de HANGAR MORIAH em atender duas intimações formais e apresentar documentação essencial (pagamentos, origem dos recursos etc.), atitude que resulta na perda da oportunidade processual de afastar as evidências de irregularidade.
5. A real adquirente, HANGAR MORIAH, estava com a habilitação suspensa para comércio exterior, reforçando o motivo da simulação.
6. A própria importadora, M2V, já havia sido alvo de fiscalização anterior com a mesma conclusão de cessão de nome para ocultar reais adquirentes.
7. Reincidência de HANGAR MORIAH em fraudes aduaneiras, incluindo uso de documentos falsos e mercadorias contrafeitas, afastando qualquer presunção de boa-fé. (e-fls. 29 a 31 do Relatório Fiscal do Auto de Infração).
8. Obtenção de crédito presumido de ICMS de 85% pela filial M2V em Porto Velho/RO, demonstrando a vantagem econômica por trás da interposição.

Esta convergência de elementos fáticos e legais não constitui mera casualidade, mas evidencia padrão operacional estruturado e fraudulento para simular operação legítima com o objetivo de ocultar a real natureza da importação e obter benefícios fiscais indevidos.

Portanto, verifica-se que a fiscalização se desincumbiu plenamente de seu ônus probatório, mediante análise documental minuciosa, cruzamento de dados entre declarações de importação, notas fiscais etc.

Em contrapartida, a Recorrente não produziu qualquer elemento de prova capaz de anular as evidências colhidas, limitando-se a alegações genéricas, sem respaldo fático. Destaca-se que, mesmo após três intimações formais expedidas durante os procedimentos fiscais — todas com prazo regular para apresentação de contratos, comprovantes de pagamento e documentos de negociação — a empresa manteve-se inerte, deixando de trazer aos autos os elementos que estavam sob sua exclusiva posse e que poderiam, em tese, afastar a conclusão de simulação.

Essa postura defensiva, reiterada também nas fases de impugnação e de recurso voluntário, revela ausência de colaboração com a instrução processual e afronta o dever de boa-fé e de cooperação processual que se extrai do art. 16, caput e § 4º do Decreto nº 70.235/1972, segundo o qual incumbe ao sujeito passivo instruir a impugnação com as provas de que dispuser, apresentando-as tempestivamente, sob pena de preclusão.

Assim, diante da consistência do conjunto probatório coligido pela fiscalização e da ausência de elementos que afastem suas conclusões, confirma-se a materialidade da infração, nos termos delineados no auto de infração e ratificados pelo acórdão recorrido.

#### 4. Conclusão

As provas e evidências colhidas pela fiscalização – abrangendo 112 Declarações de Importação (DI's) (e-fls. 277 a 1.038), notas fiscais (e-fls. 6.727 a 7.115), resultados de diligências e planilhas onde constam as operações auditadas (e-fls. 60 a 251, 252 a 276 e 1.802 a 6.725), planilha de operações de importação autuadas (e-fls. 12 a 53) e termos de intimação (e-fls. 54 a 58 e 252 a 276) – corroboram no sentido de que a recorrente HANGAR MORIAH procurou contornar as restrições decorrentes de sua habilitação no Comércio Exterior (Siscomex), valendo-se da importadora M2V como interposta pessoa para realizar operações que totalizaram mais de R\$ 58 milhões.

A cronologia das operações, caracterizada pelo repasse integral e imediato das mercadorias em diminuto lapso temporal pós-desembaraço, a omissão sistemática e reiterada da HANGAR MORIAH em atender duas intimações formais e uma reintimação para apresentar documentos solicitados, a ausência de comprovação dos pagamentos à M2V e a apropriação indevida de benefício de ICMS por meio da filial de Roraima/RO constituem elementos que, analisados conjuntamente, demonstram a existência de indícios consistentes de simulação nas transações realizadas.

O conjunto probatório evidencia a conformação de um arranjo negocial artificial, enquadrável no conceito de simulação previsto no art. 167 do Código Civil, segundo o qual o negócio jurídico, embora aparente regularidade formal, não traduz a real intenção das partes. As empresas M2V e HANGAR MORIAH conferiram aparência de legalidade a uma operação que, em essência, tinha por objetivo viabilizar importações à margem das restrições de habilitação e obter

vantagens fiscais indevidas, por meio da modalidade de importação por conta própria. Tal simulação compromete a validade do negócio jurídico sob a ótica civil e fundamenta o reconhecimento da fraude fiscal, evidenciando a intenção de elidir as limitações impostas pela legislação aduaneira e tributária.

A materialidade da infração está demonstrada pelos elementos probatórios convergentes que evidenciam a interposição fraudulenta na modalidade comprovada do art. 23, V, §3º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

A autoria encontra-se devidamente delineada nos autos, evidenciando a participação consciente da importadora M2V na estrutura operacional das importações em análise. O processo fiscal instaurado contra a M2V (PAF nº 15444-720.019/2021-67) (e-fls. 60 a 251) transitou em julgado na esfera administrativa, reconhecendo que a empresa atuou como interposta pessoa nas mesmas operações de cessão de nome, o que reforça a configuração da responsabilidade solidária no contexto da ocultação das reais condições da importação.

A sobreposição e complementaridade desses elementos conferem materialidade e autoria ao ilícito, demonstrando que M2V, com estrutura física e de pessoal inexpressiva em sua filial de importação (apenas 2 funcionários), funcionou como mero instrumento formal destinado a viabilizar operações que HANGAR MORIAH não poderia realizar diretamente em face de sua inabilitação.

O dano ao erário está inequivocamente demonstrado através da evasão ao controle aduaneiro, que compromete:

- Fiscalização adequada sobre empresa com histórico de irregularidades e reincidência em fraudes (uso de documentos falsos, mercadorias contrafeitas);
- Controle sobre operadores inabilitados, permitindo a atuação de quem a lei proíbe;

A jurisprudência administrativa consolidou que o dano ao erário na interposição fraudulenta independe de mensuração de perda arrecadatória específica, bastando a comprovação da burla ao sistema de controle.

A conduta enquadra-se perfeitamente no tipo legal previsto no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76. Todos os elementos constitutivos da infração estão comprovados através do conjunto probatório colhido, observando-se integralmente os princípios da legalidade, tipicidade e devido processo legal.

A aplicação da multa substitutiva (art. 23, V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76) é medida que se impõe, pois, as mercadorias não foram localizadas em razão de seu consumo/revenda, estando plenamente caracterizada a materialidade e autoria da interposição fraudulenta na modalidade comprovada.

Como bem expressa o adágio jurídico, "a realidade dos fatos supera a aparência dos documentos" – e no presente caso, múltiplas realidades convergiram para descrever a operação: a realidade econômica (M2V como mero instrumento formal sem autonomia negocial), a realidade operacional (filial com estrutura incompatível e destinação integral e imediata das mercadorias para HANGAR MORIAH), a realidade financeira (ausência de comprovação dos pagamentos e lastro de HANGAR MORIAH, que ignorou as intimações), a realidade jurídica (inabilitação de HANGAR MORIAH para comércio exterior ) e a realidade probatória (omissão sistemática de HANGAR MORIAH em apresentar documentação solicitada).

### 5. Dispositivo

Pelo exposto, voto em conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e negar-lhe provimento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**JOSÉ DE ASSIS FERRAZ NETO**