



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10314.720595/2021-76</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-014.262 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	PETROZIL JC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIVEIS LTDA FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 28/09/2020 a 01/03/2021

CESSÃO DE NOME. OPERAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR. ACOBERTAMENTO DE REAL IMPORTADOR. MULTA.

A pessoa jurídica que ceder o seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, fica sujeita à multa prescrita pelo artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR CESSÃO DE NOME. APLICAÇÃO. PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, aplica-se, conforme o próprio texto legal, somente a pessoas jurídicas.

PENALIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste desobediência ao princípio do não confisco quando a penalidade aplicada tem respaldo em lei.

PENALIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer do recurso de ofício para negar-lhe provimento. Com relação ao recurso voluntário, por unanimidade, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso. O conselheiro Mateus Soares de Oliveira acompanhou pelas conclusões.

*Assinado Digitalmente*

**Celso José Ferreira de Oliveira** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Leonardo Correa Macedo Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Celso José Ferreira de Oliveira (Relator), George da Silva Santos, Laércio Cruz Uliana Júnior, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente), Mateus Soares de Oliveira.

## RELATÓRIO

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

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra PETROZIL JC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIVEIS LTDA, CNPJ 24.052.844/0002-25, em 23/08/2021, no valor originário de R\$ 124.429.784,13, referente à multa decorrente da cessão de nome da pessoa jurídica, de que trata o artigo 33, da Lei nº 11.488/2007, por atuar como interposta pessoa para ocultar a real adquirente das operações de comércio exterior, VA&E TRADING DO BRASIL LTDA. Foram arrolados como responsáveis solidários o sócio administrador da Petrozil, Sr. JOSE DE ALMEIDA RIBEIRO, CPF 240.196.749-49, o administrador de fato da Petrozil, Sr. ALAN DE SOUZA YANG, CPF 353.891.748-52, e a sócia/diretora-geral da Petrozil, Sra. ADRIANE APARECIDA DRZEVIECHI, CPF 828.516.899-91 No Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 3.393/3.474, a autoridade lançadora informa que:

A constituição do presente crédito tributário decorreu de Procedimento de Fiscalização de Combate às Fraudes Aduaneiras regulamentado pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1986/2020.

Informa que, inicialmente, foi realizada ação fiscal na empresa PETROZIL JC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA, CNPJ 24.052.844/0002-25, doravante PETROZIL, amparada no TDPF nº 0819500-2021-00247-4, com o objetivo específico de verificar indícios de interposição fraudenta de pessoas em operações de importação de combustíveis realizadas entre 09/2020 e 03/2021.

Após análise dos documentos instrutivos das Declarações de Importação (DI) e das provas obtidas em diligência nos clientes e fornecedores da PETROZIL (declarações por escrito, cópias de e-mails, decisões e peças judiciais, documentos de negociação comercial), concluiu-se que o verdadeiro importador das cargas de combustível registradas entre 09/2020 e 03/2021 foi a empresa VA&E TRADING DO BRASIL LTDA, CNPJ 10.534.001/0001-70 (doravante VA&E TRADING DO BRASIL).

A interposição fraudulenta teve como objetivo claro o uso do nome da PETROZIL por parte da VA&E TRADING DO BRASIL para usufruir ilegalmente de uma decisão judicial que permitiu à PETROZIL diferir o pagamento dos tributos vinculados ao despacho aduaneiro, tributos esses que não foram pagos após o prazo estabelecido judicialmente.

Por causa dessa fraude, foram importados com tributação suspensa o equivalente a R\$ 1.244.297.852,14 e foram descaminhados mais de R\$ 321 milhões de reais de PIS/PASEP, COFINS e CIDE devidos pela entrada dos produtos no país.

Das provas trazidas aos autos foi possível constatar que houve simulação perante o Controle Aduaneiro quando a PETROZIL se apresentou como importadora e adquirente das mercadorias exportadas pela VA&E TRADING LLP ao registrar as declarações de importação, sendo que na realidade ela foi um instrumento para beneficiar ilicitamente a VA&E TRADING DO BRASIL, verdadeira importadora, assim como falsidade ideológica das próprias Declarações de Importação e das Faturas Comerciais utilizadas para instruir o despacho aduaneiro.

Concluiu-se que a PETROZIL cedeu seu nome à VA&E TRADING nas suas operações de importação, ocultando essa do controle das autoridades aduaneiras com o objetivo claro de evitar o pagamento de tributos vinculados ao despacho aduaneiro, beneficiando-se indevidamente de decisão judicial, sendo, portanto, aplicável a multa tipificada no art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, regulamentada pelo art. 727 do Decreto 6.759/2009.

Durante o procedimento fiscal foram encontrados agentes, que têm relação direta com a fraude revelada e que nela concorreram para burlar o controle aduaneiro e evitar o pagamento de tributos aduaneiros, os quais foram incluídos no polo passivo do presente lançamento, com base nº art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/1966. São eles:

- JOSÉ DE ALMEIDA RIBEIRO, CPF 240.196.749-49, formalmente o sócio administrador da PETROZIL e possuidor de representação para movimentação das contas bancárias da empresa.

Assinou contratos de câmbio e as petições apresentadas à fiscalização, tendo acusado a VA&E TRADING DO BRASIL de ser a verdadeira importadora dos combustíveis. Na prática atuava como “testa de ferro”, estando demonstrada sua ligação com ALAN DE SOUZA YANG, em decorrência de vínculo empregatício em loja de conveniência da esposa ANAJA DE OLIVEIRA SANTOS YANG e “laranja” de ALAN DE SOUZA YANG (patrimônio do casal está no nome de ANAJA);

- ALAN DE SOUZA YANG, CPF 353.891.748-52, participante ativo na administração da PETROZIL, conforme testemunhos de funcionária da empresa e de clientes, bem como em documentos escritos (troca de e-mails entre TRICON x PETROZIL);

- ADRIANE APARECIDA DRZEVIECHI, CPF 828.516.899-91, sócia capitalista da PETROZIL, detendo 99,9% de participação nas quotas do capital da empresa. Apesar de não aparecer como administradora, na GFIP da PETROZIL, consta como Diretora-Geral ao lado de José de Almeida Ribeiro, com a mesma remuneração mensal de R\$ 10.000,00. Sua movimentação financeira sofreu um aumento atípico durante o período em que a PETROZIL passou a importar mercadorias, revelando que ADRIANE APARECIDA DRZEVIECHI também tinha poderes sobre os recursos da empresa, bem como conhecimento de que a empresa estava sendo usada como “barriga de aluguel” pela VA&E TRADING DO BRASIL. Dentre os sócios formais da PETROZIL, ADRIANE APARECIDA DRZEVIECHI é a única com capacidade contributiva de fato, com poderes de direção e conhecimento sobre a fraude nas importações ou se prestou a ceder seu nome para o quadro societário, participando da fraude societária. Também foi demonstrada sua ligação com ALAN DE SOUZA YANG, por meio de sua esposa Anaja, eis que ambas foram sócias das mesmas empresas de combustíveis.

#### **DA IMPUGNAÇÃO DE PETROZIL (fls. 3.513/3.523)**

Cientificada em 25/08/2021 (fls. 3.488), apresentou impugnação em 24/09/2021 (fls. 3.511), alegando, em suma, que:

O conceito de interposição fraudulenta previsto no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 exige que a interposição de terceira pessoa no processo de importação se realize mediante fraude ou simulação;

Dentro do direito tributário, o conceito de fraude se encontra no art. 72, da Lei nº 4502/1964, o qual exige, para a configuração de ato fraudulento, da intenção do agente de impedir a ocorrência do fato gerador – situação incorrente no caso, vez que não foi imputada a cobrança de qualquer tributo;

O ato somente pode ser reputado fraudulento quando revestido de intenção específica de causar danos a terceiros, *in casu*, ao erário;

Da leitura do auto de infração, não se verifica qualquer ilação acerca de conduta dolosa ou que se buscasse causar danos a qualquer pessoa;

Tampouco se pode afirmar que se trata de infração que prescinde da existência de dano, vez que a interposição fraudulenta apenas se configura quando a

ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, ocorre mediante fraude ou simulação;

Nem os elementos volitivos (intenção dolosa de fraudar) e o objetivo (causar prejuízo ao fisco) foram demonstrados no Auto de Infração;

Tanto no caso da fraude como no da simulação, a comprovação da interposição fraudulenta necessita da existência do dolo dos praticantes e do prejuízo causado a terceiros;

A caracterização do ilícito se dá através da comprovação, com provas cabais, dos fatos alegados, sendo que a presunção da má-fé, do dolo e culpa são nitidamente uma afronta ao princípio da presunção de boa-fé;

Ademais, em se tratando de simulação inocente (que não traz prejuízo a quem quer que seja), inexistente intuito de prejudicar o direito a ser tutelado pela norma jurídica;

Quando a conduta não for passível de ofender diretamente os valores protegidos pela norma abstrata, não há sentido em que ocorra punição, por si só, sendo necessário, no caso concreto, verificar se o valor objetivamente considerado foi ofendido pela conduta infracional (obstando o controle aduaneiro ou impedindo a verificação dos fatos geradores);

Acaso seja mantida alguma punição por responsabilidade objetiva, o valor da sanção deve ser proporcional à conduta praticada. No caso em apreço, não se vislumbra qualquer fato que enseje tamanha penalidade, ultrapassando a quantia de R\$ 1 bilhão de reais;

Dentre as condutas destacadas no relatório fiscal suscetíveis de caracterizar interposição fraudulenta, não se vislumbra usar interposta pessoa para usufruir de uma decisão judicial;

Não há qualquer sentido em se admitir essa figura de “interposta pessoa para usufruir de decisão judicial” quando a própria VA&E TRADING DO BRASIL possuía legitimidade e interesse processual para pleitear em próprio nome;

Ainda falece qualquer sentido nesse ponto quando a PETROZIL, além de tentar obter a liminar, ainda teve que buscar o seu reenquadramento da habilitação no SISCOMEX de LIMITADA para ILIMITADA;

Não há sentido de se optar por uma empresa que, *a priori* sequer possuía condições jurídicas de executar o suposto conluio, que dependia de um juízo de conveniência e oportunidade da própria Receita Federal do Brasil para suprir uma condição imprescindível para efetivar a liminar;

Não se mostra crível a condição adotada pela autoridade fiscal em aduzir a existência de uso de interposta pessoa quando há evidente erro de tipo (usufruir de decisão judicial);

As demais hipóteses exemplificadas no relatório fiscal (burla ao controle aduaneiro, quebra da cadeia de IPI, sonegação de tributos) tampouco se revestem presentes no caso concreto. Todas as DIs registradas foram parametrizadas para o canal amarelo, exigindo conferência documental, quando não submetidas a laudo pericial exigido pela fiscalização aduaneira. As saídas internas não foram objeto de qualquer questionamento pelo relatório fiscal e todos os tributos foram devidamente recolhidos, inclusive o ICMS;

Coloca-se em análise o artigo 112 do CTN, sendo imprescindível a comprovação para definição de tais infrações, caso contrário, a interpretação de maneira mais favorável deve estabelecer-se como regra;

O Auto de Infração não pode prosperar, eis que a multa é flagrantemente confiscatória, o que resulta na ilegalidade do procedimento fiscal ora fustigado;

A imposição da multa aplicada apresenta-se de forma excessiva e desproporcional, o que configura o seu caráter eminentemente confiscatório, violando-se os arts. 145, § 1º e 150, IV, da CF/88;

Ao final, requer seja decretada a nulidade do Auto de Infração ou, pelo princípio da eventualidade, seja o mesmo julgado improcedente.

#### **DA IMPUGNAÇÃO DE JOSÉ DE ALMEIDA RIBEIRO (fls. 3.524/3.535)**

Cientificado em 31/08/2021 (fls. 3.498), apresentou impugnação em 24/09/2021 (fls. 3.511), reproduzindo os mesmos argumentos constantes na impugnação interposta pela PETROZIL, aduzindo, também, em suma, o que segue:

A inexistência de responsabilidade solidária do ora impugnante;

Esclarece, inicialmente, que o Impugnante, ao contrário do que consta no Relatório Fiscal, não é um “testa de ferro” do Sr. Alan de Souza Yang. Embora o conheça pessoalmente, não atua como seu “laranja”;

O Impugnante tomou conhecimento da possibilidade de diversificar seus investimentos adquirindo uma quota-parte no quadro societário da PETROZIL. Como não possuía recursos financeiros para bancar essa aquisição, mas com grande experiência no ramo, apresentou essa oportunidade à Sra. Adriane Aparecida Drzeviechi, que concordou com a aquisição da empresa, desde que o Impugnante atuasse como administrador;

O impugnante passou então a atuar como sócio administrador, diante de sua experiência no mercado e após a aquisição de sua quota-parte na empresa;

Ao final, requer seja decretada a nulidade do Auto de Infração ou, pelo princípio da eventualidade, seja o mesmo julgado improcedente.

#### **DA IMPUGNAÇÃO DE ALAN DE SOUZA YANG (fls. 3.503/3.510)**

Cientificado em 08/09/2021 (fls. 3.497), apresentou impugnação em 24/09/2021 (fls. 3.501), alegando, em suma, que:

Segundo a autuação, o ora Impugnante seria o verdadeiro sócio administrador da PETROZIL em razão de alguns fatos: (i) uma funcionária da empresa teria citado o Impugnante como proprietário da pessoa jurídica; (ii) seu nome teria aparecido em um e-mail enviado pela TRICON (apesar de seu e-mail não ser o destinatário da mensagem); (iii) e diante da proximidade supostamente existente entre o Sr. José de Almeida Ribeiro e a Sra. Adriane Aparecida Drzeviechi;

De todos os fatos acima narrados, o que mais se aproxima da realidade é o último, e, ainda assim, com os devidos contrapontos necessários;

Com efeito, o Impugnante é empresário e já atuou, conforme mencionado pelo próprio relatório fiscal, na área de combustíveis derivados de petróleo e biocombustíveis. Sempre foi residente no Município de Maringá, Estado do Paraná, cidade com população estimada em 430.000 habitantes, o que pode ser considerada uma cidade de porte médio;

É comum, nesse tipo de localidade, e em especial em determinado mercado, como, por exemplo, de postos de revenda de combustíveis, todos se conhecerem;

E, nesse aspecto, deu-se o relacionamento do Impugnante com os sócios da PETROZIL, sem chegar próximo de se tornar o representante legal da empresa em que o Sr. José de Almeida Ribeiro e a Sra. Adriane Aparecida Drzeviechi são sócios;

O Impugnante soube que foi oferecida participação ao Sr. José de Almeida Ribeiro para ingressar no quadro societário da PETROZIL, que esbarrava no limitador financeiro, eis que, apesar da experiência adquirida no varejo de combustíveis, não tinha recursos suficientes para adquirir participação condizente. Razão pela qual levou a proposta de aquisição à Sra. Adriane Aparecida Drzeviechi que, tendo atuado como sócia em postos de combustíveis, e possuindo disponibilidade financeira imediata, de acordo com o noticiado divórcio, aceitou a oportunidade de atuar no ramo atacadista.

Contudo, em momento algum, o Impugnante se envolveu na referida aquisição, passando a atuar, como em diversas outras empresas, na condição de representante comercial.

Vale destacar que, na condição de representante comercial, o Impugnante presta serviços a diversas empresas no mesmo segmento, incluindo, mas não se limitando à PETROZIL, intermediando negociações seja com fornecedores (usinas de cana de açúcar, *trading companies*, dentre outras), seja perante a rede varejista, trazendo oportunidades para as empresas no mercado, conforme contratos anexos;

Na operação específica de importação promovida pela PETROZIL, o Impugnante, na qualidade de consultor técnico, apenas auxiliou, dentro dos limites de sua condição de prestador de serviços, a PETROZIL, sem, contudo, exercer qualquer atividade de gestão operacional ou financeira, impedindo, portanto, ser considerado como responsável tributário;

Em momento algum, em relação a esse fato específico (importação em razão da liminar obtida em processo judicial), restou comprovado que o Impugnante tenha agido com poderes de gerência, de modo a ser considerado como responsável pela prática da infração;

Certo é que, a existência de um vínculo jurídico entre o Impugnante e os sócios da PETROZIL, em especial numa cidade de médio porte, onde se presume que tal suceda, não o torna representante legal daquela empresa;

Do mesmo modo, considerar como indício a menção ao nome de ALAN no corpo de um e-mail (sem sequer especificar de quem se trata) é bastante pueril e beira à perseguição. Mesmo assim, não é possível desconfigurar a conduta do Impugnante como consultor jurídico na mencionada operação;

Da mesma forma, creditar ao testemunho de uma funcionária a titularidade de toda uma empresa é ir além do que seria crível, não havendo, ademais, qualquer prova de que a aludida funcionária tenha se manifestado nesse sentido;

Inexiste qualquer base sólida ou até mesmo indícios no mínimo aceitáveis para se creditar ao Impugnante sua condição de sócio oculto, devendo ser rejeitada de plano qualquer alegação nesse sentido, o que, por consequência, acarreta a insubsistência da reponsabilidade solidária pretensamente aplicada ao Impugnante;

Contesta a imposição da penalidade pecuniária pelo cometimento de eventual infração, eis que a responsabilidade por infrações no direito sancionador é pessoal, não podendo ser transferida por quem não cometeu o ato ilícito;

Na medida em que o Impugnante não agiu na prática da conduta descrita como tendente à interposição fraudulenta, a ele não pode ser imputada qualquer penalidade;

Por outro lado, verifica-se que a autuação utiliza como único e exclusivo elemento fático de convicção a suposta confissão realizada por representante da PETROZIL. No âmbito do procedimento fiscalizatório, não se deve contentar apenas com a confissão exarada por quem quer que seja, quando ausentes outros elementos que indiquem a ocorrência do fato gerador e/ou das consequências;

A confissão de uma das partes não pode prejudicar as demais, a teor do disposto no art. 391, CPC/15, aplicável subsidiariamente;

O substrato fático empregado na motivação do auto de infração deve ser julgado improcedente, à míngua de qualquer prova do alegado pelo auditor fiscal;

Requer ao final seja decretada a nulidade/insubsistência do Auto de Infração ou, pelo Princípio da Eventualidade, seja julgado improcedente o Auto de Infração.

**DA IMPUGNAÇÃO DE ADRIANE APARECIDA DRZEVIECHI (fls. 3.538/3.555)**

Cientificada em 17/09/2021 (fls. 3.493/3.494), apresentou impugnação em 24/09/2021 (fls. 3.536), reproduzindo os mesmos argumentos constantes na impugnação interposta pela PETROZIL, aduzindo, também, em suma, o que segue:

Segundo a autuação, a ora Impugnante seria responsável solidária pela infração supostamente praticada pela PETROZIL em razão de alguns fatos: (i) antes de ocorrer o divórcio com o antigo marido, Sr. Walmor Júnior da Silva, a Impugnante seria dependente deste, não possuindo qualquer patrimônio; (ii) após o divórcio, no qual recebeu R\$ 8.540.000,00 (oito milhões e quinhentos e quarenta mil reais); (iii) aparentemente teria buscado alterar sua jurisdição tributária, mudando-se para São Paulo; (iv) receberia uma remuneração mensal da PETROZIL; (v) e, por derradeiro, teria sucedido um aumento atípico na movimentação financeira durante o período em que a PETROZIL passou a importar combustíveis;

Diante dos fatos acima narrados, apresenta os seguintes contrapontos:

- a legislação pátria não veda que a pessoa tenha mais de uma residência, não se vinculando qualquer limitação nesse ponto. Porém, esclarece a Impugnante que constitui residência no Município de São Paulo para acompanhar sua filha, que reside e estuda nessa localidade, não havendo qualquer ilegalidade nisso;
- após o divórcio com seu ex-marido e, titular de uma quantia substancial, houve por bem, começar a investir em negócios, notadamente no setor de combustíveis (postos de combustíveis);
- posteriormente, tomou conhecimento pelo Sr. José de Almeida da possibilidade de diversificar seus investimentos adquirindo uma no quadro societário da PETROZIL. Como o Sr. José de Almeida não possuía recursos financeiros para bancar essa aquisição, porém, com grande experiência no ramo, apresentou essa oportunidade à Impugnante, que, concordou com a aquisição da empresa, desde que o Sr. José de Almeida atuasse como administrador;
- diversamente do que afirma o relatório fiscal, soaria estranho que uma pessoa, física ou jurídica, com grande participação em uma sociedade, não obtivesse dessa qualquer rendimento;
- é alegado no relatório fiscal que pelo e-financeira foi identificada que a Impugnante teve uma movimentação financeira não usual justamente no período que a PETROZIL passou a importar combustíveis. Contudo, peca a assertiva por, (i) a uma, não identificar qual a conta bancária em que ocorreu essa movimentação supostamente assimétrica; (ii) a duas, equivoca-se a autoridade fiscalizadora quando informa que essa movimentação teria sido vinculada ao período de importação das mercadorias. Ora, desde janeiro/2020 a movimentação financeira mencionada ultrapassa o valor de um milhão de reais ou próximo disso; (iii) a três, a liminar surtiu seus efeitos apenas em outubro de 2020 e não em todo o 2º semestre/2020;
- nenhum desses fatos resulta em considerar que a Impugnante possuía poderes de gerência ou decisão acerca dos fatos operacionais da PETROZIL;

- em momento algum, em relação a esse fato específico (importação em razão da liminar obtida em processo judicial), restou comprovado que a Impugnante tenha agido com poderes de gerência, de modo a ser considerado como responsável pela prática da infração ou de qualquer ato que seja;
  - não há qualquer base sólida ou até mesmo indícios no mínimo aceitáveis para se creditar à Impugnante ser administradora da PETROZIL, o que, por consequência, acarreta a insubsistência da reponsabilidade solidária pretensamente aplicada;
  - contesta a imposição da penalidade pecuniária pelo cometimento de eventual infração, eis que a responsabilidade por infrações no direito sancionador é pessoal, não podendo ser transferida por quem não cometeu o ato ilícito;
  - na medida em que o Impugnante não agiu na prática da conduta descrita como tendente à interposição fraudulenta, a ele não pode ser imputada qualquer penalidade;
  - verifica-se, por outro lado, que a autuação utiliza como único e exclusivo elemento fático de convicção a suposta confissão realizada por representante da PETROZIL. No âmbito do procedimento fiscalizatório, não se deve contentar apenas com a confissão exarada por quem quer que seja, quando ausentes outros elementos que indiquem a ocorrência do fato gerador e/ou das consequências;
  - a confissão de uma das partes não pode prejudicar as demais, a teor do disposto no art. 391, CPC/15, aplicável subsidiariamente;
  - o substrato fático empregado na motivação do auto de infração deve ser julgado improcedente, à míngua de qualquer prova do alegado pelo auditor fiscal;
- Requer ao final seja decretada a nulidade/insubsistência do Auto de Infração ou, pelo Princípio da Eventualidade, seja julgado improcedente o Auto de Infração.

A DRJ julgou a impugnação improcedente em decisão assim ementada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 28/09/2020 a 01/03/2021 CESSÃO DE NOME. OPERAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR. ACOBERTAMENTO DE REAL IMPORTADOR. MULTA.

A pessoa jurídica que ceder o seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, fica sujeita à multa prescrita pelo artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR CESSÃO DE NOME. APLICAÇÃO. PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, aplica-se, conforme o próprio texto legal, somente a pessoas jurídicas.

PENALIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste desobediência ao princípio do não confisco quando a penalidade aplicada tem respaldo em lei.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão, e com ela irresignada, a recorrente apresentou recurso voluntário em que repisa os argumentos de sua impugnação e, em resumo, alega:

1. A multa aplicada resulta de um entendimento equivocado de que a Petrozil cedeu seu nome para que a VA&E se beneficiasse de decisão judicial que permitia a postergação de pagamento de tributos na importação, situação possibilitada por liminar obtida pela Petrozil em virtude da pandemia da COVID-19.

2. A fiscalização acusou a Petrozil de atuar como "laranja" para a VA&E, ocultando o real adquirente das mercadorias e com isso infringindo a legislação aduaneira, mas sem apresentar provas conclusivas de fraude ou interposição.

3. No processo autuado, foram incluídas como responsáveis solidárias outras pessoas físicas ligadas à operação, sem comprovação concreta de envolvimento direto nas supostas irregularidades.

Argumenta que “não há qualquer demonstração de fluxo financeiro ou de mercadorias entre a VA&E e a Petrozil que configure a interposição fraudulenta”. Afirma também que a decisão em primeira instância não considerou adequadamente o contexto da liminar que apenas prorrogava o prazo de tributos e que a VA&E, se tivesse interesse, poderia ter ajuizado ação judicial em nome próprio para pleitear esse benefício tributário.

Para reforçar sua alegação, discorre sobre o conceito de **interposição fraudulenta** e enfatiza a falta de provas de que tenha havido fraude ou simulação. A recorrente sustenta que a legislação aduaneira define a interposição fraudulenta como a ocultação do verdadeiro importador através da falta de comprovação da origem dos recursos financeiros, o que não ocorreu neste caso. A decisão administrativa incorreu em erro ao aplicar a "teoria do domínio do fato" – conceito de direito penal que não encontra previsão na legislação aduaneira ou tributária brasileira – para imputar responsabilidade de fraude sem provas objetivas.

Por fim, a recorrente pleiteia que seja reconhecido e provido o recurso voluntário solicitando a nulidade do Auto de Infração ou, subsidiariamente, a improcedência

das acusações, com o cancelamento integral da multa aplicada, por entender que os elementos de prova apresentados pela Receita Federal são insuficientes para sustentar a autuação.

Em função da decisão de primeira instância haver exonerado as pessoas físicas a que fora imputada responsabilidade tributária, houve a interposição de recurso de ofício.

É o relatório.

## VOTO

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

### **Admissibilidade**

Trata-se de recurso de ofício interposto em função de a decisão de primeira instância haver exonerado as pessoas físicas a que fora imputada responsabilidade tributária pelas infrações em valor superior ao fixado em ato do Ministro da Fazenda. De acordo com a Súmula CARF nº 103, de 2014, para fins de conhecimento de recurso de ofício, o limite de alçada a ser aferido deve ser aquele vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Reproduz-se:

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Acórdãos Precedentes:

9202-002.930, de 05/11/2013; 9202-003.129, de 27/03/2014; 9202-003.027, de 11/02/2014; 9303-002.165, de 18/10/2012; 1101-000.627, de 24/11/2011; 1301-00.899, de 08/05/2012; 1802-01.087, de 17/01/2012; 2202-002.528, de 19/11/2013; 2401-003.347, de 22/01/2014; e 3101-001.174, de 17/07/2012

Verifica-se que a Portaria MF nº 63, de 2017, foi revogada pela Portaria MF nº 02, de 2023, que fixa novo valor para o limite de alçada, conforme abaixo:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no *caput* quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

O valor histórico da exigência tributária de que foram exoneradas as pessoas físicas a que fora imputada a responsabilidade tributária pelas infrações é de R\$124.421.199,12 pelo que se deve conhecer do recurso de ofício.

Em relação ao recurso voluntário, verifica-se que é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade pelo que dele se deve tomar conhecimento.

## Mérito

Para mais rápido entendimento, podem-se resumir os fatos controvertidos da seguinte forma:

- i) Houve a lavratura de Auto de infração contra PETROZIL JC Distribuidora de Combustíveis Ltda. (CNPJ 24.052.844/0002-25), em 23/08/2021, exigindo multa por cessão de nome (art. 33, Lei 11.488/2007), no contexto de importações de combustíveis realizadas entre 09/2020 e 03/2021. A fiscalização afirma que a PETROZIL teria cedido seu nome/documentação para acobertar como real interveniente/beneficiária a VA&E Trading do Brasil Ltda., viabilizando o uso de liminar que diferia o pagamento de tributos.
- ii) A Delegacia de Julgamento, por meio do Acórdão 107-019.846, de 01/12/2022, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo a multa do art. 33 apenas em face da pessoa jurídica e excluindo as pessoas físicas do polo passivo, com interposição de recurso de ofício.
- iii) No Recurso Voluntário, a recorrente sustenta, em síntese:

- (a) unicidade fática com múltiplas punições (*bis in idem*);
- (b) ausência de prova robusta de interposição/ocultação do real interveniente, com ênfase na falta de trilha financeira (origem/transferência de recursos);
- (c) impropriedade de raciocínios como 'domínio do fato' no direito sancionador aduaneiro; e
- (d) desproporcionalidade/efeito confiscatório.

Portanto, o colegiado deveria responder as seguintes questões:

Restou comprovada a conduta típica do art. 33 da Lei 11.488/2007 (cessão de nome pela PJ para acobertar o real interveniente/beneficiário)?

É cabível manter pessoas físicas no polo passivo da multa do art. 33?

3. Há *bis in idem* com autos paralelos (perdimento/multa substitutiva – DL 1.455/1976) ou efeito confiscatório aptos a afastar a exigência?

Pois bem.

O direito aplicável ao caso, restringe-se, essencialmente, ao artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, regulamentado pelo artigo 727 do Regulamento Aduaneiro, que dispõem:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

.....

.....

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários ([Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput](#)).

§ 1º A multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) ([Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput](#)).

§ 2º Entende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

§ 3º A multa de que trata o **caput** não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação.

O conjunto probatório aponta para a coordenação operacional/comercial das operações pela VA&E, enquanto as DIs eram registradas em nome da PETROZIL, com utilização instrumental do CNPJ e documentos, de modo a usufruir de liminar que diferia tributos. Há depoimentos, e-mails/documentos de clientes e resposta a intimação que corroboram o desenho operacional descrito pela fiscalização. O tipo do art. 33 concentra-se na conduta da pessoa jurídica de ceder o nome para acobertar o real interveniente/beneficiário. Assim, ainda que a defesa destaque a ausência de trilha financeira típica do art. 23, §2º, do DL 1.455/1976, tal requisito não integra o núcleo do art. 33.

É de fácil compreensão que há um destinatário exclusivo para a penalidade prescrita pelo artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, qual seja, a pessoa jurídica que ceder o nome.

Ou seja, sendo a penalidade do art. 33 dirigida à pessoa jurídica e à minguada de previsão legal específica para responsabilização autônoma das pessoas físicas, mantém-se a exclusão de sócios/administradores do polo passivo, conforme decidido em primeira instância.

Não se desconhece o que as disposições dos artigos 94 e 95 do Decreto-Lei nº 37/1966 estabelecem, mas entende-se que o fazem em caráter geral, a noção de infração aduaneira e a matriz de responsabilidade por sua prática (quem concorre, se beneficia, promove o despacho, por conta e ordem ou encomenda). Esses dispositivos, todavia, não substituem a tipicidade especial da sanção aplicável, nem autorizam ampliar, por interpretação, o sujeito passivo definido em tipo específico. No caso, o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, *lex specialis*, tipifica a conduta de cessão de nome e comina multa de 10% à pessoa jurídica que cedeu o nome.

Assim, à luz da legalidade estrita (art. 94, §1º) e da vedação da analogia *in malam partem*, não é possível estender tal penalidade a pessoas físicas com base nos arts. 94 (§2º) e 95. Eventuais responsabilidades pessoais por fatos autônomos deverão ser objeto de capitulação própria em autos específicos, em que o tipo sancionador as alcance expressamente. Mantém-se, portanto, a exclusão das pessoas físicas do polo passivo desta multa específica.

E há precedentes neste sentido.

Em relação ao suposto efeito confiscatório, é inviável afastar penalidade com respaldo legal na via administrativa, inexistente suporte para afastamento na via administrativa diante da expressa previsão legal e da vinculação do julgador administrativo ao princípio da legalidade. Incidentes, no caso, as razões de decidir que terminaram por ser sumuladas na Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2 Aprovada pelo Pleno em 2006 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004  
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000  
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003  
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004  
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Tampouco há *bis in idem*, pois as materialidades tuteladas são distintas: enquanto o perdimento/multa substitutiva do DL nº 1.455/1976 recai sobre a fraude/ilegalidade da própria importação e alcança a propriedade do bem, a multa do art. 33 incide sobre a cessão de nome da pessoa jurídica para acobertar o real interveniente/beneficiário.

Ante o exposto, voto por:

- 1) CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário da PETROZIL JC Distribuidora de Combustíveis Ltda., mantendo integralmente a multa do art. 33 da Lei 11.488/2007, nos termos do lançamento (base de cálculo e percentual conforme art. 33 da Lei 11.488/2007 e art. 727 do Decreto 6.759/2009).
- 2) CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício interposto pela DRJ, para manter a exclusão das pessoas físicas do polo passivo, diante da destinação exclusiva da penalidade à pessoa jurídica.

*Assinado Digitalmente*

**Celso José Ferreira de Oliveira**