



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15444.720126/2020-12
ACÓRDÃO	3401-014.115 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AXA OIL PETROLEO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Ano-calendário: 2017, 2018

CESSÃO DO NOME PARA UTILIZAÇÃO EM OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. MULTA PREVISTA NO ART. 33, DA LEI Nº 11.488/07. NECESSIDADE DE PROVAS. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS PELA FISCALIZAÇÃO.

A aplicação da multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, equivalente a 10% do valor aduaneiro, se mostra cabível quando efetivamente comprovada que a conduta imputada à pessoa jurídica por cessão de seu nome ocorreu com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários nas operações de importação. Não havendo a demonstração cabal de indícios e elementos de provas vinculados à Declaração de Importação objeto da penalidade aplica, há de se cancelar o auto de infração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Celso Jose Ferreira de Oliveira e Leonardo Correia Lima Macedo, que negavam provimento.

Assinado Digitalmente

LAÉRCIO CRUZ ULIANA JUNIOR – Relator e Vice-presidente.

Assinado Digitalmente

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laércio Cruz Uliana Junior, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto[a] integral), Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marco Unaian Neves de Miranda..

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo fiscal decorrente de Auto de Infração lavrado pela fiscalização da Receita Federal, visando à cobrança de multa regulamentar por cessão de nome para realização de importação de terceiros, fundamentada no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, no montante de R\$ 43.213.479,99, referente ao período de agosto de 2017 a dezembro de 2019.

Conforme o Relatório de Fiscalização, a empresa AXA OIL PETRÓLEO LTDA atuou como interveniente em importações por encomenda/conta e ordem, segundo DI registradas em seu nome, ocultando dos controles aduaneiro e tributário os destinatários predeterminados. A fiscalização constatou que a contribuinte efetuou operações de comércio exterior em nome próprio, ocultando o real interessado pelas operações ao Fisco Federal, caracterizando a interposição fraudulenta de pessoas.

O procedimento foi instaurado através do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 0719500-2020-00131-3, com a determinação de realizar procedimento de fiscalização especial nos termos da IN SRF nº 228/2002. A fiscalização identificou características típicas de operações comerciais onde ocorre a interposição de terceiros, tais como a venda da totalidade das mercadorias amparadas por DI registradas no período de fiscalização para apenas um cliente e o diminuto intervalo de tempo entre o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada e a emissão da NF-e de Saída para a mesma mercadoria.

A autoridade tributária verificou que as importações realizadas por conta própria, por meio de 33 DI, no valor CIF total de R\$ 432.134.801,43, entre agosto de 2017 a dezembro de 2019, foram revendidas diretamente a 3 empresas, confirmadas pela contribuinte como sendo seus três principais clientes. Na análise do cruzamento que relaciona a DI com a respectiva Nota Fiscal de entrada e de saída, foi confirmado que para praticamente todas as DI em que a contribuinte declarou operar em nome próprio, houve revenda da integralidade das mercadorias importadas ao amparo de uma DI para um mesmo destinatário, bem como o diminuto intervalo de tempo entre o desembaraço aduaneiro da mercadoria e a emissão da NF-e de Saída para essa mesma mercadoria, indicando uma prévia definição do destinatário final da mercadoria antes mesmo de sua nacionalização.

A fiscalização exemplificou com a DI 17/14854886, desembaraçada em 04/09/2017, na qual a contribuinte importou 1.950.000 litros de diesel, emitindo para sua entrada contábil a nota de fiscal de entrada nº 180 em 04/09/2017. A integralidade desse item foi revendida a Refinaria Manguinhos, conforme nota fiscal de venda nº 182, emitida em 05/09/2017, apenas um dia após o desembaraço aduaneiro da mercadoria. A fiscalização identificou casos em que a nota fiscal de saída foi emitida antes mesmo do desembaraço aduaneiro da mercadoria.

A contribuinte não possui estrutura operacional para comercializar o produto importado, tendo apenas 6 registros de contratos ativos de funcionários, e pela falta de capacidade de armazenamento com remessa direta do produto importado do recinto alfandegado para o cliente. A contribuinte esclareceu que não efetuou armazenagem de mercadorias importadas no período fiscalizado e que todos os produtos importados tiveram a sua propriedade transferida.

Os contratos de compra e venda apresentados pela contribuinte possuem vigência indeterminada, regendo a relação entre a contribuinte e seus clientes, caracterizando relação de continuidade e garantindo a destinação prévia das importações. Os contratos preveem a figura das Ordens de Compra, estabelecendo a obrigação por parte da compradora de fazer pedidos e fornecer à vendedora as informações relacionadas aos produtos, determinando as condições da compra, especificações e modalidade de entrega das mercadorias a serem importadas.

A contribuinte tomou ciência do lançamento em 29/06/2020 e apresentou impugnação em 29/07/2020. A contribuinte alegou vícios materiais e formais na instauração do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro (PECA), sustentando que o Termo de Intimação nº 133/2020 possuía vício material por ser identificado como Reintimação quando seria a primeira intimação, e vício formal pela ausência de Procedimento de Fiscalização Comum anterior à instauração do PECA e pela ausência de indicação da irregularidade passível de instauração do PECA.

No mérito, a contribuinte sustentou que a autoridade aduaneira concluiu pela ocultação de terceiros em importações declaradas como diretas, embora não seja empresa de fachada e possua capacidade operacional e financeira para realizar as operações diretas. Argumentou que efetiva importações de graneis líquidos, produtos e insumos da cadeia de petróleo, sendo que o cliente não é o mercado em geral, mas um nicho específico de interessados devido à especificidade da carga. Alegou que as operações de venda da totalidade do produto importado a um único cliente são lícitas, considerando a natureza das mercadorias e os trâmites comerciais regidos pela oferta e demanda.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 08 (DRJ08) julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, com a seguinte ementa:

PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL DE FISCALIZAÇÃO. VÍCIOS MATERIAL E FORMAL. INEXISTENTES. Embora inexistentes os vícios apontados no presente caso,

eventuais irregularidades na emissão do termo de distribuição de procedimento fiscal de fiscalização, desde que não acarretem prejuízos irreparáveis ao contribuinte fiscalizado, não tem o condão de provocar a nulidade do lançamento tributário decorrente. CESSÃO DE NOME. OCULTAÇÃO DO REAL BENEFICIÁRIO. MULTA. 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 ao 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). IMPORTAÇÃO REALIZADA PARA ATENDER INTERESSE DE TERCEIRO PREDETERMINADO. PROVA INDICIÁRIA. Tendo a fiscalização trazido aos autos diversos e relevantes indícios convergentes no sentido de demonstrar que as importações analisadas foram realizadas para atender interesse de terceiro predeterminado e, não sendo a força do conjunto probatório abalada pelos argumentos apresentados em sentido contrário, restou demonstrado que as operações investigadas configuram importações indiretas.

A DRJ08 concluiu que a contribuinte se equivocou ao alegar vícios no PECA, pois no caso não houve instauração de Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, mas sim de Procedimento Especial de Fiscalização. Quanto ao vício material no Termo de Intimação, tratou-se de mero erro de digitação que não acarretou prejuízo ao fiscalizado. No mérito, a DRJ considerou que o conjunto probatório demonstrou que a contribuinte cedeu seu nome a terceiros com objetivo de acobertar o real beneficiário da importação, caracterizando a infração prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Inconformada a contribuinte apresentou recurso voluntário querendo reforma em síntese:

- da nulidade de instauração do “procedimento especial” nos termos da in rfb nº 228/02 – cerceamento de defesa do recorrente
- da inocorrência da cessão de nome no presente caso
- da presunção de ocultação do real adquirente pela recorrente - venda da mercadoria à clientes reiterados e em diminuto intervalo de tempo
- da presunção de ocultação do real adquirente – equivocada análise do contrato da recorrente
- da evidente nulidade da autuação fiscal pela inexistência de qualificação da operação – cerceamento de defesa do recorrente

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, Relator

Conheço do recurso, eis que tempestivo e atende os requisitos intrínsecos e extrínsecos para seu conhecimento.

Em que pese os argumentos de nulidade da contribuinte, compreendo, que inexistente qualquer vício a ser sanado nos termos do acórdão da DRJ.

Assim, rejeito as preliminares.

Quanto ao mérito a controvérsia dos presentes autos refere-se à análise da configuração da infração tipificada no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, que estabelece penalidade para aquele que ceder o nome para realização de importação de terceiros, conduta conhecida no direito aduaneiro como "cessão de nome" ou "empréstimo de nome".

O referido dispositivo legal visa coibir práticas fraudulentas no comércio exterior brasileiro, especificamente aquelas em que determinada pessoa física ou jurídica permite que terceiros utilizem sua razão social, CNPJ ou CPF para realizar operações de importação, burlando assim os controles aduaneiros e tributários estabelecidos pela legislação.

A cessão de nome constitui infração grave contra a ordem tributária e aduaneira, pois permite que importadores sem condições legais, técnicas ou financeiras para realizar operações de comércio exterior utilizem-se de terceiros idôneos perante o Fisco para viabilizar suas importações, criando uma cadeia de responsabilidades fictícias e dificultando a fiscalização e o controle das operações.

Para a caracterização desta infração, a doutrina e a jurisprudência administrativas têm estabelecido a necessidade da comprovação de elementos objetivos e subjetivos específicos. Do ponto de vista objetivo, deve-se demonstrar que houve efetiva utilização do nome de terceiro para realizar importação que, na realidade, pertencia a outrem. Subjetivamente, é imprescindível a demonstração da consciência e vontade do cedente em permitir tal utilização, configurando o dolo específico da conduta.

A análise minuciosa dos elementos probatórios constantes dos autos revela que a fiscalização da Receita Federal fundamentou sua autuação em presunções e indícios que, embora possam suscitar suspeitas, não atingem o grau de certeza necessário para a configuração inequívoca da infração tipificada no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, a jurisprudência consolidada deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem se orientado no sentido de que a mera constatação de irregularidades formais ou divergências nos procedimentos de importação não configura, automaticamente, a prática de cessão de nome, sendo necessária a demonstração cabal de que o importador nominal não possuía interesse econômico na operação e que conscientemente emprestou seu nome para viabilizar importação de terceiro.

No caso em exame, verifica-se que a autoridade fiscal não logrou êxito em demonstrar, de forma concludente, que o autuado tenha efetivamente cedido seu nome para que terceiros realizassem importações em seu nome. Os elementos coligidos aos autos, quando analisados em seu conjunto, não evidenciam a presença dos requisitos caracterizadores da infração em comento.

Primeiramente, não restou comprovado que o autuado não possuía interesse econômico genuíno nas operações de importação questionadas. A mera existência de relacionamento comercial ou societário entre as partes envolvidas não configura, por si só, indício suficiente de cessão de nome, uma vez que tais vínculos são comuns e legítimos no ambiente empresarial.

Em segundo lugar, a fiscalização não demonstrou que as mercadorias importadas destinavam-se efetivamente a terceiros, sem qualquer participação do importador nominal no processo. A ausência de comprovação de que as mercadorias foram entregues diretamente a terceiros, sem passar pelo controle do importador nominal, constitui elemento fundamental para a descaracterização da infração.

Ademais, não foi evidenciada a existência de vantagem indevida obtida pelo autuado em razão da suposta cessão de nome, elemento que, embora não seja requisito essencial da infração, constitui indício relevante de sua configuração. A legislação visa coibir práticas em que o cedente obtém vantagens financeiras pela disponibilização de seu nome a terceiros impossibilitados de realizar importações por conta própria.

A doutrina especializada tem destacado que a configuração da cessão de nome demanda a demonstração de que o importador nominal atuou como mero "laranja" ou "testa de ferro", sem qualquer participação efetiva na operação comercial. **Tal demonstração exige prova robusta e inequívoca, não sendo suficientes presunções ou indícios frágeis para sustentar a exigência fiscal.**

No presente caso, a análise dos documentos constantes dos autos revela que o autuado possuía estrutura empresarial compatível com as operações realizadas, mantinha controle sobre as mercadorias importadas e demonstrava interesse econômico legítimo nas transações. Tais elementos são incompatíveis com a prática de cessão de nome, que pressupõe a ausência de participação efetiva do importador nominal. Nesse sentido foram os argumentos da fiscalização em e-fl. 32 e seguintes:

Como já mencionado, em observância ao art. 4º da IN SRF 228/2002, as apurações desta fiscalização estão dispostas em três etapas: (i) verificação da existência de fato da empresa, (ii) verificação das origens, disponibilidades e transferências dos recursos empregados nas operações de importações e (iii) verificação da condição de real adquirente.

No que tange à constituição da empresa ou sua existência de fato, não foram apurados indícios de irregularidade relacionados. A fiscalizada disponibilizou os

documentos que confirmam o endereço informado nos sistemas da Receita Federal, onde estaria estabelecida a empresa (ANEXO B.2): cópia do seu Contrato Social; cópias referentes a contas de luz e telefone, remetidas para o endereço e em nome da empresa; cópias de guia de recolhimento de IPTU e do Contrato de Locação.

No que se refere à verificação das origens, disponibilidades e transferências dos recursos empregados nas operações de importações, segundo análise dos extratos bancários, relatórios de fluxo financeiro e integralização de capital disponibilizados, bem como dos Livros Fiscais, também não foram apurados indícios de irregularidade relacionados(ANEXO B.3).

Porém, no que tange à verificação do real adquirente das mercadorias importadas, esta ação fiscal vai demonstrar que AXA, em algumas operações, atuou irregularmente no comércio exterior como importador ostensivo, ocultando os reais adquirentes das mercadorias.

(...)

Sob o primeiro aspecto, não seria razoável crer que a AXA encontrasse no mercado interno, por mero acaso e coincidência, uma só empresa interessada em toda a carga desembaraçada. Não há como crer que o destinatário já não soubesse da importação dessa mercadoria antes de sua chegada. Além disso, essa prática é observada não para uma ou duas operações, mas para praticamente todas, ou seja, em cada uma das 33 importações amparadas pelas DI abaixo verifica-se que a integralidade das mercadorias é repassada a um único destinatário.

Ou seja, os elementos probatórios oferecidos pela fiscalizada só permitem crer que já havia um cliente predeterminado para o produto importado.

O aspecto temporal das operações é tão comprovador da irregularidade. Por exemplo, a data de desembarço da DI 17/14854886 é 04/09/2017. A nota fiscal de venda nº 182 foi emitida em 05/09/2017. No campo fático, seria completamente inexequível desembaraçar, emitir nota de entrada e vender tudo em um dia, a menos que o destinatário final das mercadorias já fosse conhecido.

Se a AXA estivesse operando a partir de desígnio e por conta e risco próprio, normalmente haveria um lapso temporal maior entre a importação e a revenda dos bens, dado que a tarefa de achar um comprador para o mesmo normalmente toma algum tempo.

Analisando por um outro viés, é difícil crer, para as operações de importação objeto desta fiscalização, segundo as condições até aqui destacadas (quantidade e tempo para revenda), que a AXA efetuar tal importação caso não houvesse interesse de um adquirente predeterminado.

Observa-se que em regra, a operação de venda de toda a mercadoria importada ocorre em data muito próxima ao desembarço, havendo casos, em que as notas

fiscais de entrada e saída são emitidas exatamente no mesmo dia do desembaraço, como ocorre na 4ª operação hachurada em amarelo de cima para baixo que aparece no recorte da planilha de interposição à folha 28, cuja DI foi desembaraçada em 18/10/2017 e a nota fiscal de saída foi emitida também em 18/10/2017.

É impossível supor que em períodos tão curtos a empresa receberia a mercadoria do exterior, daria entrada no seu estoque, ofertaria no mercado e venderia em lotes exatos.

Considerando, portanto, os aspectos quantitativo e temporal, conclui-se que as mercadorias importadas por AXA nas operações aqui fiscalizadas tinham destinação certa ao serem desembaraçadas, da mesma forma que a maioria de suas operações realizadas por encomenda ou por conta e ordem, conforme ilustrado na Tabela 1, à folha 26, e informado pela fiscalizada (ANEXO B.1).

Outrossim, cumpre destacar que eventuais irregularidades formais ou divergências nos procedimentos de importação, quando não acompanhadas de elementos que comprovem a intenção fraudulenta, não são suficientes para caracterizar a infração de cessão de nome. O ordenamento jurídico tributário e aduaneiro distingue claramente entre irregularidades formais, passíveis de penalidades específicas, e condutas fraudulentas, que demandam tratamento mais rigoroso.

A jurisprudência deste Conselho tem reiteradamente decidido que a aplicação de penalidades por cessão de nome exige prova concludente da conduta fraudulenta, não sendo admissível a presunção de fraude com base em meros indícios ou suspeitas. Tal orientação visa preservar o princípio da segurança jurídica e evitar a aplicação indiscriminada de penalidades a contribuintes que atuam dentro dos parâmetros legais.

No caso vertente, a autoridade fiscal não conseguiu superar o ônus probatório que lhe incumbia, deixando de demonstrar, de forma inequívoca, que o autuado praticou a conduta tipificada no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007. A ausência de prova cabal da cessão de nome impede a aplicação da penalidade prevista no referido dispositivo legal.

Ressalto, que a venda imediata é um forte indicio, no entanto, não tem o condão de demonstrar que houve cessão de nome para terceiro (ocultação e/ou encomenda), pois, o importador ele deve suportar toda a operação e realizar propriamente suas negociações, no entanto, ele tendo em seu favor esse lastro probatório e a fiscalização não demonstrando que o suposto ocultado tenha agido de forma a ocultar seja ele determinando as negociações ou suportando a operação, não é de se caracterizar que houve a ocultação.

É de lembrar que inexistente na legislação aduaneira qualquer norma que vede a imediata revenda do produto a sua chegada ou que impeça que o importador comece a negociar seus produtos antes da chegada da mercadoria, pois a operação é por sua conta e risco. É de se estranhar que nos dias atuais se exija que comece negociar somente após o registro da

importação, pela dinâmica comercial se torna inviável qualquer demora ou gastos a mais como armazenagem, tendo esses gastos pode ocasionar perda de competitividade.

Então que devemos ter em mente, quem suportou toda operação? Quem assumiu todo o risco? Quem terá o prejuízo em caso de não negociação ou infração aduaneira/tributária? Quem negociou com o exportador?

Por fim, é importante observar que a legislação aduaneira e tributária deve ser interpretada de forma restritiva quando se trata de aplicação de penalidades, especialmente aquelas que tipificam condutas fraudulentas. A cessão de nome constitui infração grave que pode acarretar consequências severas para o contribuinte, razão pela qual sua configuração deve ser demonstrada de forma cristalina e inequívoca. Nesse mesmo sentido, em caso similar:

E, enfim, quanto às demais afirmativas de que não houve registro do terceiro na declaração de importação, ou que existem outros tipos de contrato fechados com outras empresas pelo importador, não devem subsistir para efeito da infração discutida, porque o registro demanda a natureza de importação indireta – o que, seria a consequência da comprovação inequívoca de ocorrência de fraude ou conluio quanto à importação direta, bem como porque a mera existência de contratos de diferentes naturezas com outras empresas que o importador se relaciona em nada influencia a carga probatória da presente lide.

Contrário a essas alegações, a fiscalização é embasada pela coerência dos próprios registros de ambas as pessoas jurídicas, em relação às notas fiscais e declarações de importação, o que corrobora os registros fiscais e contábeis das operações, sem lastro em qualquer indício fraudulento, senão meras suposições que carecem de provas inexistentes no presente processo administrativo.

Não se está a negar que o levantamento realizado pela fiscalização – em relação à venda da totalidade da mercadoria a um único cliente, bem como o diminuto lapso temporal entre as notas fiscais emitidas e as declarações de importação possam configurar dois indícios hábeis a ensejar abertura de procedimento fiscalizatório e aprofundamento na produção de provas, mas definitivamente não são suficientes para sustento da acusação de interposição fraudulenta de terceiro punível com a multa substitutiva da pena de perdimento. PAF nº 15444.720025/2021-14. ACÓRDÃO 3402-012.333.

Diante de todo o exposto, constata-se que o Auto de Infração lavrado pela fiscalização da Receita Federal não encontra amparo na legislação aplicável, uma vez que ausente a comprovação dos elementos essenciais à caracterização da infração de cessão de nome tipificada no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

A análise conjunta dos elementos probatórios constantes dos autos evidencia que não houve a prática da conduta infracional imputada ao autuado, seja por ausência de comprovação do elemento objetivo (utilização efetiva do nome por terceiros), seja pela não

demonstração do elemento subjetivo (dolo específico de ceder o nome para viabilizar importações alheias).

Ante o exposto, **voto pelo provimento do recurso voluntário** apresentado, para o fim de **cancelar integralmente o Auto de Infração** lavrado pela fiscalização da Receita Federal, tendo em vista a não configuração da infração de cessão de nome para realização de importação de terceiros, prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior