



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



|                    |                              |
|--------------------|------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10074.720242/2016-89</b>  |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9303-016.055 – CSRF/3ª TURMA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 9 de outubro de 2024         |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO PROCURADOR       |
| <b>RECORRENTE</b>  | FAZENDA NACIONAL             |
| <b>INTERESSADO</b> | LOJAS AMERICANAS S.A.        |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 02/06/2011 a 31/07/2012

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, § 6º, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Régis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3401-006.746, de 20 de agosto de 2019, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 02/06/2011 a 31/07/2012

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO. OCULTAÇÃO COMPROVADA.

Nas autuações referentes a ocultação comprovada (que não estão baseadas na presunção estabelecida no §2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455-76), o ônus probatório da ocorrência da fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, é do fisco.

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455-76 enumeram-se as infrações que por constituírem dano ao erário são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao erário nos dispositivos citados, visto que o dano decorre do próprio texto da Lei.

Referido Acórdão foi integrado pelo Acórdão nº 3401-012.350, de 23 de agosto de 2023, acolhidos em efeitos infringentes:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 02/06/2011 a 31/07/2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO DO ACÓRDÃO EMBARGADO. SEM EFEITOS INFRINGENTES. MERA FUNÇÃO INTEGRATIVA.

Havendo omissão no acórdão quanto a um dos fundamentos da decisão, faz-se necessário o acolhimento dos embargos com função meramente integrativa, a fim de elucidar as razões nas quais o Colegiado fundou seu entendimento, sem que sejam necessários, contanto, efeitos infringentes.

Na origem o feito abrangeu Auto de Infração lavrado para exigência do crédito tributário no valor de R\$103.374.481,08 (cento e três milhões, trezentos e setenta e quatro mil, quatrocentos e oitenta e um reais e oito centavos) referente à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras não localizadas e importadas mediante ocultação do sujeito passivo, nos termos do art. 23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 e pela Lei nº 12.350/10.

Foram incluídas no polo passivo da autuação empresas envolvidas direta ou indiretamente nas operações de importação verificadas, empresas essas formadoras dos grupos LASA e DESTRO. Foram autuadas como contribuinte a interessada (Lojas Americanas S/A), e como responsáveis solidários apenas as empresas ST Importações Ltda e a Comercial Destro Ltda.

Após Impugnações, o lançamento foi parcialmente mantido em primeira instância administrativa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 02/06/2011 a 31/07/2012 CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

Aplica-se a multa prevista no art. no artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com a redação dada pelo artigo 59 da lei nº 10.637/2002, quando em operações de comércio exterior o real encomendante de mercadorias importadas utiliza os serviços de outra pessoa jurídica com o objetivo de ocultar-se dos controles aduaneiros e tributários.

DAS PROVAS

No âmbito do processo fiscal, são admitidos todos os meios de prova admitidos em direito, inclusive provas indiretas e a presunção hominis (presunção simples), desde que comprovada por indícios convergentes.

INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

Comprovada a participação de terceiros em esquema fraudulento de interposição de pessoa para importação de mercadorias, respondem pelas infrações o importador e demais empresas e pessoas participantes da fraude, inclusive a empresa que se interpõe entre o importador e o beneficiário final.

Impugnação Procedente em Parte

A parcela exonerada do crédito tributário (R\$ 6.673.943,47) corresponde a algumas DI's que não foram indicadas no demonstrativo do crédito tributário que instruiu o lançamento original.

O referido acórdão desafiou a interposição de Recursos de Ofício e Voluntário, quando se concluiu pela invalidade do lançamento por ausência de provas suficientes produzidas pela Autoridade Fiscal no lançamento.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial defendendo que as provas existentes nos autos são suficientes para a caracterização da Ocultação Fraudulenta do Sujeito Passivo, nos termos do art. 23, caput, V §§1º e 3º do Decreto-Lei 1.455/76.

Em despacho de admissibilidade foi dado seguimento ao recurso ao fundamento de que “a divergência de interpretação da legislação tributária pode ser configurada quando, diante de um conjunto fático e probatório fundamentalmente semelhante, colegiados diferentes do Carf alcançam resultados diferentes”. (grifos meus)

Foram apresentadas Contrarrazões por todos os contribuintes arrolados (Lojas Americanas S/A, ST Importações Ltda e Comercial Destro Ltda.), todos eles postulando pela não admissão do recurso fazendário, posto que as decisões recorrida e paradigmas fundamentam-se no exame de provas específicas a cada caso, inviabilizando, assim, a formação da similitude fática

e a caracterização de divergência jurisprudencial. No mérito, pugnam pela manutenção da decisão recorrida.

Os autos foram a mim distribuídos por sorteio.

É o breve relatório.

## VOTO

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, Relatora

### I. Admissibilidade

No Acórdão nº 9303-015.344, julgado em 12 de junho de 2024 por esta mesma 3ª Turma da CSRF, foi analisado Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional no processo nº 15444.720106/2018-19 (3302-013.835), face aos paradigmas nº 3402-007.150 (10074.720243/2017-12) e 3402-007.149 (11762.720041/2017-77).

No presente feito (10074.720242/2016-89 - 3401-006.746) os acórdãos apontados como paradigma são exatamente os mesmos (3402-007.150 e 3402-007.149)

No julgamento ocorrido em junho de 2024 (9303-015.344), de relatoria da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, entendeu-se não passível de admissão o Recurso Especial Fazendário.

Em apertada síntese:

Os paradigmas nº **3402-007.150** e **3402-007.149** tiveram como partes, respectivamente, a empresa B2W Companhia Digital e a Destro Distribuição, contudo, o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário em razão da prova dos autos não permitir a conclusão de que houve fraude, ao passo que os paradigmas, com base também na prova daqueles autos, **após a realização de diligência**, entendeu que o suporte probatório logrou êxito em comprovar a fraude.

Assim como na hipótese do acórdão recorrido examinado naquela oportunidade (15444.720106/2018-19 - 3302-013.835), no presente feito (10074.720242/2016-89 - 3401-006.746) o acórdão recorrido fundamentou-se na ausência de prova produzida por parte da Fiscalização:

Contudo, as provas a evidenciar a relação entre as partes envolvidas não são determinantes, como, por exemplo a margem de lucro praticada em tais operações já foi analisada acima e confrontada pelas recorrentes. Também, não há qualquer prova no sentido de demonstrar o intuito doloso das partes em praticar uma determinada operação e declarar operação de

outra natureza, com o fim de obter alguma vantagem em detrimento do controle aduaneiro.

E, como se sabe, em lançamentos para aplicação da multa por conversão de pena de perdimento, é ônus de a Fiscalização provar de maneira cabal as suas acusações. Nesse sentido, vem decidindo a Terceira Seção do CARF, conforme julgado abaixo:

“Não pode o fisco, diante de casos que classifica como “interposição fraudulenta”, olvidar-se de produzir elementos probatórios conclusivos.

Devem os elementos de prova não somente insinuar que tenha havido nas operações um prévio acordo doloso, mas comprovar as condutas imputadas, o que não se vê no presente processo. (...)

Nas autuações referentes ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no §2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do fisco, que deve carrear aos autos elementos que atestem a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei”. (Acórdão nº 3403.002.842; Sessão do dia 25/03/2014; Relator: Rosaldo Trevisan)

Com isso, nesse cenário, entendo que a autuação não merece prosperar em razão de carência probatória por parte da Fiscalização, que não demonstrou de maneira inequívoca a ocorrência da fraude ou simulação.

Pelo exposto, voto pelo provimento dos Recursos Voluntários interpostos para determinar o cancelamento da autuação.

Ou seja, também aqui é evidente o não cabimento do Recurso Especial ante à pretensão de reexame de provas, como consignado pela i. Relatora no Acórdão n.º 9303-015.344:

Nos termos do art. 118, §6º, do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Por outro lado, não cabe o acesso à instância recursal superior para o reexame de material probatório. A divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, pois, na apreciação da prova, o julgador forma livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972:

RECURSO ESPECIAL. REEXAME DE PROVAS. NÃO CABIMENTO. A divergência jurisprudencial necessária à admissibilidade do Recurso Especial não se estabelece em matéria de reexame de prova, mas, sim, na interpretação divergente de normas tributárias. A pretensão de simples reexame de

prova, quando demonstrado que o colegiado entendeu não serem suficientes, não enseja recurso especial. (Acórdão nº 9202-003.990, j. 11/03/2016, Relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira).

Por isso, das situações fáticas que tenham seu conjunto probatório específico decorrem decisões diferentes, cujos fundamentos não são a interpretação diversa da legislação tributária, mas sim os próprios fatos probantes valorados em cada um dos julgados.

Os paradigmas nº 3402-007.150 e 3402-007.149 tiveram como partes, respectivamente, a empresa B2W Companhia Digital e a Destro Distribuição, contudo, o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário em razão da prova dos autos não permitir a conclusão de que houve fraude, ao passo que os paradigmas, com base também na prova daqueles autos, após a realização de diligência, entendeu que o suporte probatório logrou êxito em comprovar a fraude.

Nos paradigmas, a diligência respondeu aos questionamentos:

(i) intime as Recorrentes para que tragam os esclarecimentos entendidos como pertinentes dentro da sua atuação na operação sob análise nesses autos, anexando aos autos e trazendo os seguintes esclarecimentos: (i.1) cópias por amostragem dos pedidos de compra da importação (Purchase Orders-POs) que foram identificados pela fiscalização na autuação, trazendo as informações em torno da transmissão desses pedidos (quem solicita e como são solicitados). As empresas devem informar a razão comercial/negocial pela qual os números dos POs são identificados nas notas fiscais. (i.2) cópias dos contratos de encomenda firmados pela ST Importação com as empresas Comercial Destro Ltda e Destro Brasil Distribuição Ltda e informações em torno dos procedimentos adotados para que a DESTRO procedesse com os pedidos de compra para a ST Importações. Responder, com respaldo em documentação por amostragem a ser anexada aos autos: como são formalizados os pedidos de importação das empresas do Grupo DESTRO para a ST Importações? Esses pedidos possuem algum vínculo com pedidos de compra formulados por outras empresas que tomam serviços das empresas do Grupo DESTRO? (i.3) cópias dos contratos firmados entre as empresas do Grupo DESTRO com as empresas do Grupo LASA vigentes à época dos fatos objeto do processo, com informações em torno dos procedimentos adotados para que as empresas do Grupo LASA procedessem com os pedidos de compra para as empresas do Grupo DESTRO. Responder, com respaldo em documentação por amostragem a ser anexada aos autos: quais os procedimentos adotados para a remessa de mercadorias das empresas do Grupo DESTRO para as empresas do Grupo LASA? Como são formulados os pedidos de compra das empresas do Grupo LASA para a DESTRO? Cada filial realiza o pedido ou o

pedido para compra das mercadorias é direcionado pela matriz? Um pedido de compra formulado por uma empresa do Grupo LASA para uma empresa do Grupo DESTRO pode originar um pedido de importação do Grupo DESTRO para a ST Importações?

(i.4) Em torno das licenças de marca: (i.4.1) especificamente quanto à marca "Fun Kitchen", cuja propriedade da marca foi atribuída à B2W, conforme exemplo trazido pela fiscalização: quais as restrições estabelecidas pela concessão da marca para o produto? Apenas as empresas da B2W podem comercializar produtos dessa marca?(i.4.2) Há produtos importados pela ST Importação e comercializados para a DESTRO com restrição de comercialização por uso da marca destinado a empresa do Grupo LASA? Caso positivo, como a DESTRO segrega em seu estoque os produtos abrangidos pela restrição de comercialização? Todas as mercadorias importadas poderiam ser remetidas para outras empresas? Em outras palavras, a formação de estoque pela DESTRO com as mercadorias importadas pela ST Importações poderia ser comercializada pela DESTRO ou apenas pelas empresas do Grupo LASA? Há exigências/restrições estabelecidas pelo INPI para as mercadorias importadas pela ST Importações? (i.5) Esclarecer, trazendo documentação por amostragem, se nos anos autuados a ST Importações prestava serviço para outras empresas além do Grupo DESTRO, identificando a natureza desses serviços. (ii) elaborar relatório fiscal enfrentando os documentos e informações apresentados pelas empresas em resposta ao item (i) acima com eventuais considerações adicionais consideradas pertinentes quanto ao trabalho fiscal, informando, ainda: (ii.1) o percentual das operações, em relação ao total levantado nessa ação fiscal, que não ocorreram a troca de lacres e de veículos, quantificando quantas seriam as "várias NF-e" que não teriam a alteração do número de lacre (e-fls. 21.410). (ii.2) quanto ao objetivo da simulação e a quebra da cadeia de IPI, responder aos seguintes questionamentos: (ii.2.1) os valores nas remessas da ST para a DESTRO são idênticos aos das Declarações de Importação? E das remessas da DESTRO para a B2W e Lojas Americanas? Os valores das mercadorias denotam a existência de margem de lucro nas operações? Caso positivo, qual o percentual? (ii.2.2) Analisando a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro, na saída do estabelecimento importador e na saída do estabelecimento da DESTRO, é possível perceber regularidade dos pagamentos do IPI? Constatando a regularidade dos pagamentos, é correto dizer que não há lesão ao erário?"

Seguindo, a Relatora apresenta didático quadro comparativo, ao qual acrescento uma coluna tratando do presente feito:

| Elementos | Acórdão 9303-015.344 | Acórdão Recorrido | Acórdão Paradigma nº<br>3402-007.150 | Acórdão Paradigma nº<br>3402-007.149 |
|-----------|----------------------|-------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|
|-----------|----------------------|-------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|

| Período das DI           | 01/01/14 a 30/06/15                                                                                                                                                                                | 02/06/2011 a 31/07/2012                                                                                                                                                                                                                                                                      | 03/07/2012 a 27/12/2013                                                                                                                                                                            | 03/07/2012 a 27/12/2013                                                                                                                                                                                                                          |
|--------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Penalidade               | Multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na importação, tratando-se de mercadoria não encontrada, consumida ou revendida, na forma do art. 23, V e § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 1455/76. | Multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras não localizadas e importadas mediante ocultação do sujeito passivo, nos termos do art. 23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/02 e pela Lei n.º 12.350/10 | Multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na importação, tratando-se de mercadoria não encontrada, consumida ou revendida, na forma do art. 23, V e § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 1455/76. | Multa de cessão de nome para a realização de negócios de comércio exterior em que se acoberte os reais intervenientes ou beneficiários, no percentual de 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007. |
| Autuada                  | Lojas Americanas – suposta real encomendante                                                                                                                                                       | Lojas Americanas – suposta real encomendante                                                                                                                                                                                                                                                 | B2W COMPANHIA DIGITAL<br>Suposta real encomendante                                                                                                                                                 | Destro Brasil<br>Distribuição<br>Encomendante na DI                                                                                                                                                                                              |
| Importador               | ST Importações Ltda                                                                                                                                                                                | ST Importações Ltda.                                                                                                                                                                                                                                                                         | ST Importações Ltda                                                                                                                                                                                | ST                                                                                                                                                                                                                                               |
| Realização de diligência | Não                                                                                                                                                                                                | Não                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Sim<br>Resolução 3402-001.678<br>Diligência de esclarecimento e instrução                                                                                                                          | Sim<br>Resolução 3402-001.628<br>(acostar todos os documentos da diligência realizada no processo n.º 10074.720243/2017-12 (documentos apresentados, relatório fiscal da diligência e eventuais manifestações posteriores)                       |
| Conjunto probatório      | Produzido pela fiscalização e pela autuada em defesa                                                                                                                                               | Produzido pela fiscalização e pela autuada em defesa                                                                                                                                                                                                                                         | Complementado pela diligência realizada pela 2ª Turma da 4ª Câmara                                                                                                                                 | Complementado pela diligência realizada pela 2ª Turma da 4ª Câmara                                                                                                                                                                               |

|                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |     |                                                                |                                                                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| Fundamento diverso inatado para afastar a acusação fiscal, suficiente para a manutenção da decisão recorrida. | Sim. O ponto central da autuação é a comprovação de recursos financeiros, o que é indicado no relatório fiscal por diversas análises e imagens de transações bancárias, deve-se necessariamente, estabelecer como premissa de análise do presente, caso a regra do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76.<br><br>Aplicação da Solução de Consulta Solução de Consulta COSIT n. 158/2021. | Não | Não, apenas os § 1º e 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76. | Não, apenas os § 1º e 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76. |
| Conceito de prova indireta                                                                                    | Não                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Não | Sim                                                            | Sim                                                            |

A única diferença observada em face do julgamento realizado em agosto de 2024 diz respeito à existência de fundamento autônomo, o que não ocorre nos presentes autos<sup>1</sup>.

De todo modo, absolutamente presente a pretensão de revolvimento de contexto probatório. As provas que sustentaram o entendimento firmado nos acórdãos recorridos são inexistentes nos presentes autos, pelo que, não se pode afirmar, que, diante apenas dos elementos aqui constantes, as turmas julgadoras dos paradigmas chegariam à mesma conclusão.

<sup>1</sup> Acórdão recorrido:

A maioria dos casos analisados no CARF envolvem a interposição presumida, por isso a fiscalização se debruça em provar qual é a capacidade operacional e financeira das empresas envolvidas, analisando remessas de numerário, contratos de câmbio, extratos bancários, quadro de funcionários, etc.

Nesse caso a situação apresentada é diferente. Temos empresas para as quais a capacidade financeira e operacional não foi questionada e funcionando há muitos anos no mercado, por isso a fiscalização identificou a prática de ocultação comprovada.

É fato que houve a ocultação da real adquirente, por diversos elementos conforme já debatido anteriormente. No entanto no comando do art.23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 e pela Lei nº 12.350/10, a ocultação deve ocorrer mediante fraude ou simulação.

**II. Conclusão**

Pelo exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário**