



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	10314.728901/2014-93
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-004.686 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	30 de agosto de 2017
<b>Matéria</b>	II/IPI/PIS/COFINS E MULTAS ADUANEIRAS
<b>Recorrente</b>	SHREE DARSHAN INTERNATIONAL LTDA. - EPP
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/08/2013

SUBFATURAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO PREÇO EFETIVAMENTE PRATICADO. ARBITRAMENTO DO PREÇO. POSSIBILIDADE.

Comprovada a fraude mediante subfaturamento no preço do produto importado, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com o preço no mercado internacional, apurado de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade, se não disponível (i) preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar, ou (ii) preço no mercado internacional contado em bolsa de mercadoria ou em publicação especializada.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/08/2013

PENA DE PERDIMENTO. COMPROVADA A FALSIDADE MATERIAL E IDEOLÓGICA DA DOCUMENTAÇÃO NECESSÁRIA À INSTRUÇÃO DO DESPACHO ADUANEIRO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. APLICAÇÃO DA MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. POSSIBILIDADE.

Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria estrangeira que, na operação de importação, seja utilizado documento falsificado necessário ao processamento do despacho aduaneiro. Se a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, a pena de perdimento converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

**MULTA POR FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO (LI). PRODUTO SUJEITO A CONTROLE ADMINISTRATIVO. LICENCIAMENTO NÃO-AUTOMÁTICO. APLICABILIDADE.**

A falta de Licença Importação (LI) para produto sujeito a licenciamento não-automático, incorretamente classificado na Declaração de Importação (DI), configura a infração administrativa ao controle das importações por falta de LI, sancionada com a multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria, se ficar comprovado que a descrição do produto foi insuficientemente para sua perfeita identificação e enquadramento no código correto da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

**INFRAÇÃO POR DESCRIÇÃO INEXATA OU INCOMPLETA DO PRODUTO. APLICAÇÃO DA MULTA REGULAMENTAR. POSSIBILIDADE.**

Aplica-se a multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria, quando o importador omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

**OCULTAÇÃO DO REAL INTERVENIENTE. CESSÃO DE NOME. MULTA.**

Incorre na multa tipificada no artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, a pessoa jurídica importadora que ceder seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, omitindo os dados da empresa encomendante das mercadorias na Declaração de Importação, acobertando assim o real interveniente.

**RESPONSABILIDADE DE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. COMPROVADA A INFRAÇÃO DE LEI. SOLIDARIEDADE PASSIVA COM A SOCIEDADE EMPRESÁRIA. POSSIBILIDADE.**

Acarreta a responsabilidade solidária do sócio administrador, prevista no art. 135 do CTN, a comprovação de que ele agiu com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/08/2013

**AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

Não é passível de nulidade o auto de infração que atende todos requisitos materiais e formais, se o sujeito passivo teve pleno conhecimento dos fatos infracionais, que lhe foram imputados, e exerceu, adequadamente, o contraditório e o direito defesa.

**DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. INOCORRÊNCIA CERCEAMENTO DIREITO DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

Não é passível de nulidade, por cerceamento ao direito de defesa, a decisão de primeiro grau em que houve pronunciamento claro e suficiente sobre todas as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória e cujas conclusões foram apresentadas de forma congruente e devidamente fundamentada.

---

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. APRECIAÇÃO PELO CARF. IMPOSSIBILIDADE.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado e José Renato Pereira de Deus, que davam provimento para excluir a multa por cessão de nome. Designado o Conselheiro Charles Pereira Nunes para redigir o voto vencedor.

*(assinado digitalmente)*

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

José Fernandes do Nascimento - Relator.

*(assinado digitalmente)*

Charles Pereira Nunes - Redator Designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

## **Relatório**

Trata-se de autos de infração (fls. 5/367), em que formalizada a cobrança de crédito tributário, no valor total de R\$ 55.104.950,77, referente ao Imposto sobre a Importação (II) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por subfaturamento, e à Contribuição para PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, por insuficiência de recolhimento, acrescidos de multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) e juros de mora, além das seguintes multas por infração legislação aduaneira: (i) multa do controle administrativo das importações de 30% (trinta por cento), por falta de licença de importação, (ii) multa regulamentar de 1% (um por cento), por descrição inexata ou incompleta da mercadoria na Declaração de Importação (DI), (iii) multa de 10% (dez por cento) do valor aduaneiro, por cessão do nome com vista ao acobertamento do real importador e (iv) multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro, resultante da conversão da pena de perdimento em multa, por interposição fraudulenta nas operações de importação.

O Relatório Fiscal de fls. 31/273 informa que o procedimento fiscal, que resultou nas presentes autuações, foi realizado com o objetivo de verificar o valor aduaneiro do

produto, descrito como cabelos humanos, importados em nome da pessoa jurídica SHREE DARSHAN INTERNATIONAL LTDA - EPP, doravante denominada SHREE, no período compreendido entre janeiro de 2011 e agosto de 2013, assim como analisar a classificação fiscal na NCM dos referidos produtos, informada nas respectivas DI e a ocorrência de ocultação do real adquirente, em operações de comércio exterior.

Com base nos fatos e elementos probatórios coletados no curso da fiscalização, colacionados aos autos, a fiscalização concluiu que a pessoa jurídica SHREE cometera as seguintes irregularidades: a) ocultara o real adquirente da mercadoria importada; b) subfaturara o preço da mercadoria importada (cabelos humanos de origem indiana); c) utilizara classificação fiscal incorreta, para a citada mercadoria; d) importara mercadoria sem o devido Licenciamento de Importação (LI); e e) apresentara descrição inexata para as mercadorias importadas.

Em decorrência dessas irregularidades, a pessoa jurídica SHREE foi autuada, como responsável principal pelas obrigações tributárias, decorrentes da prática das infrações que lhe foram imputadas, bem como os seus sócios-administradores, o Sr. Harjeet Singh e a Sr<sup>a</sup>. Luciana Moreira Batista, como responsáveis solidários pela totalidade do crédito tributário constituído nos autos de infração acostados aos autos, nos termos dos arts. 124 e 135 do CTN.

Cientificados das referidas autuações, apenas a autuada SHREE e o responsável solidário, o Sr. Harjeet Singh, impugnaram as exigências fiscais, cujas razões de defesa, de mesmo teor, foram resumidas no relatório encartado na decisão recorrida, com os seguintes dizeres, *in verbis*:

*O Sr. Harjeet Singh, CPF 217.642.22873, apresentou impugnação tempestiva, em 08/01/2015, de folhas 2.705 à 2.721, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.*

*O impugnante alegou que:*

*Do auto de Infração a ação fiscal teve alegado como o objetivo de verificar o valor aduaneiro dos cabelos humanos importados pela Recorrente, e a classificação fiscal utilizada e a decorrência de ocultação do real adquirente em operações de comércio Exterior.*

*Alega-se também, absurdamente conforme as folhas 40 do auto de infração, que o recorrente praticou subfaturamento na importação de cabelos humanos com origem indiana, que realmente a origem é indiana, e sempre é praticado ao desembaraço tributados contabilizados e assim em todas as conformidades da Lei jamais deixando de recolher os impostos e suas atribuições tributárias para a prática desleal e ilegal de suas mercadorias ora importar.*

*Alega também que pratica da classificação fiscal incorreta para com os cabelos humanos importados, nesta oportunidade vale ressaltar que esta devidamente correta a esta classificação fiscal conforme demonstra os documentos fiscais ora apresentados a este auditora fiscal e esclarecidos anteriormente conforme contestações em anexos e gravações explicativas.*

*A fiscalização nesta oportunidade alega que o recorrente importou as mercadorias sem o devido Licenciamento de Importação, assim o recorrente jamais importou ou tentou importar qualquer tipo de mercadoria sem os devidos*

*documentos, alvarás e licenças legais, exigidos pelo o fisco e pela contabilidade.*

*Na oportunidade o recorrente também declara que os documentos deste item foram todos enviados e esclarecidos para a fiscalização e protocolados, acreditamos que a mesma não analisou, nem mesmo considerou este critério de regularidade no momento que foi enviados para análise.*

*Aponta que o recorrente se utilizou de descrições inexatas das mercadorias importadas, assim cabe à fiscalização no ato da liberação das mercadorias importadas verificar os documentos e as descrições específicas que são importados no qual se trata nesta condição tão somente de Cabelo humano, assim não há o que falar em descrição inexata, todas as informações são transparentes e detalhadas conforme as importações realizadas.*

*Alega a fiscalização a prática de ocultação do Real adquirente por meio de cessão de nome em operações de comércio exterior, assim na verdade não há o que falar em ocultação do real adquirente, pois o importador está devidamente qualificado em operações para qualquer interessados de compras de importação e até mesmo em seu próprio site por ter acesso aos seus valores e contatos, sem prejuízo algum, assim as declarações dos itens elencados do auto de infração, estão totalmente de acordo com os critérios de importações conforme documentos em anexos apresentados.*

#### ● SUBFATURAMENTO IMPORTAÇÃO

*Alega a auditora fiscal que a análise feita, constatou subfaturamento ou sub-valoração dos produtos ora vendidos que na verdade, a Sra auditora fiscal não fez e nem usou o critério de entendimento e espécie de produtos que o Recorrente se utiliza para este mercado, assim não entendendo o conceito, não há o que falar em acordo sobre a implementação do artigo VII do GATT.*

*Não é possível como cita a fiscalização que o valor da mercadoria constante da DI que não esteja corretamente ajustado no que se trata royalties.*

*Jamais a sub-valoração foi indicado o preço da fatura isoladamente com o valor aduaneiro, jamais foram incluídos valores faltante. Alega-se o subfaturamento, por seu turno, por ser conceituado por ser considerado uma declaração falsa do preço efetivamente praticado, jamais o recorrente teve indícios de fraude as declarações prestadas no despacho de importações, nunca demonstrou lastro algum de documento falso como pode provar os documentos juntados das importações ocorridas no período solicitado.*

*Assim descarta totalmente conforme menciona o artigo 72 do decreto 4502/1964, alegando o contribuinte requerido ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar total ou parcialmente fraude a ocorrência dos fatos geradores*

tributários. Os valores constantes nas Dl correspondem totalmente a realidade e os valores declarados não têm indícios algum de fraude, assim atestamos que não se faz comparação o fato de fraude ou subfaturamento, excluindo a disposição do artigo 17 desta mesma lei.

Aponta também a fiscalização mencionando no artigo 88 desta mesma lei uma fraude mediante sonegação praticada nas bases de cálculos dos tributos incidentes por um mero arbitramento dos preços das mercadorias.

Do ponto de vista tributário não há o que falar em subfaturamento em regra de arbitramento previstos na legislação nacional onde não se aplica a valoração aduaneira.

#### • CLASSIFICAÇÃO FISCAL

Conforme as palavras de “Cesar Olivier Dalston”, classificação fiscal de mercadorias é uma ciência factual social cujo objetivo é inserir corretamente o objeto merceológico, ou seja, uma nomenclatura de mercadorias, exatamente foi o que ocorreu com o recorrente, classificou, contabilizou, tributou e apresentou ao fisco as devidas informações em seus documentos fiscais, assim as regras gerais de interpretações estão dispostas dentro das mercadorias ora importadas aplicando-se uma classificação correta e homogênea, constantes em sua escrituração, jamais houve indícios de interpretações confusas ou fraudulentas, em resumo utilizamos e colaboramos com os sistemas harmonizados sempre utilizando-se das corretas regras de interpretação e notas explicativas.

#### • LICENCIAMENTO DE IMPORTAÇÃO

Em regra geral a empresa recorrente está devidamente habilitado para licenciar qualquer importação dentro da legislação brasileira com os devidos registros no Siscomex, vigilância sanitária, receita federal, despachantes e entre outras obrigações de entrada do produto no mercado brasileiro, prova disto que ao longo de inúmeras importações a empresa vem sendo admitido à regularidade de inclusão de seus produtos no mercado brasileiro, sempre obedecendo ao artigo 550 do decreto 6759/2009 onde dispõe o licenciamento das importações.

Vale destacar devidamente que o capítulo do NCM 6703.00.00 de NCM 30, obriga-se a licença da vigilância sanitária (ANVISA) como órgão anuente, na oportunidade a empresa requerida possui esta licença no qual apresenta em anexo.

#### • DESCRIÇÃO DAS MERCADORIAS

As descrições das mercadorias estão descritas sempre em detalhes e em perfeita identificação e caracterização dos produtos, assim a classificação tarifária determina tais como: espécie, marca comercial, modelo e descrição em geral do bem, sempre é regulamentado pelo FFB e disposições.

#### • OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E DO REAL ADQUIRENTE

---

*Jamais houve as vantagens obtidas e irregularidade em suas obrigações conforme alega a auditora fiscal nas operações verificadas em suas atividades burocráticas que foram sempre licenciadas, registradas e declaradas.*

*A ocultação do sujeito passivo e do real adquirente jamais ocorreu em virtude da responsabilidade praticada com as tributações lícitas conforme demonstra os documentos em anexo, assim o contribuinte jamais deixou de ser equiparada a indústria, pois não cabe o pagamento de IPI na venda da mercadoria, assim os pagamentos são feitos no momento da importação e regularizadas no ato pelo despachante aduaneiro.*

*Alega-se a sonegação de tributos tais como: ICMS, PIS, COFINS, IR e etc.*

*Impossível está pratica de sonegação pois os tributos são pagos nas guias de importação juntamente despachante aduaneiro em anexo e nas vendas de mercadoria são todos os tributos no sistema SIMPLES, assim em definitivo não há como falar em sonegação de tributos tanto na entrada quanto na venda.*

*Menciona a fiscalização a prática do crime de lavagem de dinheiro, nesta oportunidade o contribuinte tem em seus estatutos, declarações de IRPJ, IRPF, em sua contabilidade toda a transparência possível dos valores auferidos e lucros durante o período deste resultado fictício apresentado.*

*Informa ainda a fiscalização que o recorrente em destaque não tem habilitação para fazer importação, inclusive menciona o SISCOMEX que na verdade o recorrente utiliza do despachante uma habilidade para suprir toda essa necessidade de regularidade imposta, mesmo assim possui cadastros e ordem para fazer qualquer tipo de importação, na oportunidade foram esclarecidos os itens acima, no qual absurdamente usa a expressão “laranja” em que entende que se desabona sua conduta psico moral.*

*Alega a fiscalização que o contribuinte não cumpriu os requisitos e condição para atuação de pessoa jurídica importadora, em defesa demonstramos que é uma empresa regularmente cadastrada na JUCESP, no CNPJ, no SIMPLES com inscrição estadual mencionando toda as suas garantias de prestações para atuar no mercado de importação e compatível com seu patrimônio líquido e capital social.*

#### ● PROVAS INDICIÁRIAS

*Não há o que falar em provas indiciárias, pois suas classificações foram diretas e objetivas, possuem raciocínio e construção lógica resultante para todas as provas que forem necessárias.*

#### ● ATOS E FATOS DECORRENTES DA AÇÃO FISCAL

*Quanto à motivação destaca que a empresa SHURE DARSHAN INTERNACIONAL LTDA, trata de negócios, importações, declarações, contabilidade, escrituração, inscrições independentes, apesar de constar no mesmo edifício instalado na empresa recorrente, motivo pelo qual utiliza-se a mesma estrutura predial para proporcionar economia em seus negócios e a empresa Walter Alves Cavalcante Cabelos Naturais EIRELLI é apenas um cliente mas mesmo assim possui condições livres de atuar em qualquer mercado não tendo vínculo de negócios extra comercial com o recorrente.*

#### **• QUANTO AOS CABELOS**

*Os cabelos indiano utiliza-se para fabricação de apliques, perucas e afins, onde existem vários tipos de cabelos com determinações específicas:*

- *Cabelo bulk hair seria os cabelos para transformar em aplique ou em perucas, são cabelos separados em mechas e amarrados com diversos tamanhos, e são cabelos em brutos;*
- *Cabelo weft hair são cabelos que tem as raízes unidas por costuras e podem ser amarrados por presilhas de fixação;*
- *Cabelos remy são mechas de cabelos naturais cuja as cutículas não se encontram intactas e possuem sempre escamas nas mesmas direções;*
- *Cabelos single drawn são fios de cabelos naturais sem passar por tratamentos químicos, são cortados diretamente da raiz e sofrem um único corte;*
- *Cabelos Double drawn são cabelos que são cortados na raiz e nas pontas.*

**PROCESSO TRANFORMAÇÃO CABELO**

*O Recorrido declara que os cabelos humano importados são adquirido de forma em brutos, ou seja, cabelos sujos, oleosos, com fungos etc., conforme esclarecido ao fisco por diversas vezes em gravação e pessoalmente, que ao chegar a mercadoria em seu estabelecimento é imediatamente feita a limpeza desde cabelos onde em todas as vezes tem um perdimento de 40% no mínimo deste cabelos ora importados.*

*Assim deverá ser analisado o aspecto de perdimentos em seu estoque físico e contábil, pois esta tributação do perdimento foram pagos os impostos incidentes e não recuperados no momento da venda, assim o fisco não considera estes desgastes físico contábil uma vez que este Nobre Julgador deverá levar em consideração para apreciação deste auto de Infração.*

*Em diversos gráficos e fotos ora apresentado pela fiscalização não demonstra características efetivas de sonegação e impunidade perante os atos praticados pelo recorrente, inclusive menciona diversos sites que não é de conhecimento do recorrente, por diversas vezes destaca planilhas e relatórios da empresa Walter Alves, onde novamente informamos que a empresa do Sr. Walter Alves é apenas um cliente e nada mais do recorrente.*

*Faz ainda comparações que não cabem demonstrações de preço em comparação com a empresa SUN RISE e SHREE DARSHAN. A fiscalização adota também quadros comparativos de orçamentos diversos que não são vendas efetivas, assim está em plena evidencia que não há caracterização alguma ilícita de negócios entre os outros denunciados.*

#### • PREÇO DOS CABELOS

*Conforme podem analisar criteriosamente os pedidos de importação concretizados e finalizados não há o que falar em preços abusivos ou consideravelmente superiores ao praticado no mercado, pois os tipos de cabos necessitam de um tratamento muito especial tais como, lavagens, tratamentos, produtos e acondicionamentos específicos para que o recorrente possa vender no mercado.*

*A Sra auditora fiscal fala muito em suposições, ou seja, indica quadros e planilhas de importações que foram registradas pelo recorrente como exemplo as empresas (HDT GROUP LIMITED) e (REAL GLOBAL COMERCIO) conforme demonstra em anexo, em justificativa o recorrente nunca importou nenhum produto deste fornecedor conforme demonstra sua contabilidade.*

*A Sra auditora fiscal em seu levantamento demonstra diferença e toma como base de cálculo suas referências de apenas cotações de cabos em um site (WWW.indiamart.com) onde busca comparações que o recorrente jamais aplicou ou vendeu seus produtos nesta proporção, absurdamente incoerente por parte da Sra auditora Fiscal, tomar essas referências para lavrar este auto de infração sem se quer bases de cálculos devidas assim formando também valores estrondosos exorbitantes de formas impagáveis conforme demonstra seu auto de infração utilizando apenas destaque informados no auto de infração.*

*Nestas condições os valores utilizados para bases de cálculos estão em uma grande desordem de coerência aplicados pela auditora fiscal, pois bem Sr. Julgador peço que analise criteriosamente os documentos juntados pela auditora, certo que o nosso mercado jamais deixaria de aplicar essa margem abusiva para com os nossos clientes.*

*A auditora fiscal apresenta em resumo dez fornecedores através de trocas de e-mails que o recorrente demonstra, mas na verdade esses e-mails é apenas para utilizar-se de referência e informação como movimentar o mercado de cabo e nada mais, pois precisamos de meios de pesquisas virtuais para que possamos acompanhar o mercado para não aplicar valores abusivos para com nossos clientes.*

*Para esclarecer, em resumo nas folhas 124 do auto de infração demonstra alguns fornecedores, sites e endereços do mundo inteiro que aplica os valores que determinam, assim jamais poderíamos comparar com o mercado brasileiro, no entanto, este quadro demonstrativo apresenta cabos por polegadas e assim conforme o tamanho os valores são acrescidos, já é o que*

*o recorrente não pratica, assim não podemos tomar de base referências de vendas praticadas pelo recorrente, no que se diz em valores de mercado nacional.*

#### • **FALSIFICAÇÃO MATERIAL DE FATURA**

*Indicou a auditora fiscal absurdamente detectado uma planilha em branco no computador do recorrente de uma fatura comercial (invoice), está planilha realmente o recorrente utiliza como rascunho para fazer as operações de exportação no qual tem está habilidade legal de aplicar em suas negociações vale ressaltar que este não é um documento oficial timbrado do fisco ou do governo, mas sim uma facilidade para se utilizar-se em casos de exportações como documento interno da empresa recorrente como uma planilha de facilitação em seus controles, no entanto, foi encontrado no computador do funcionário da empresa.*

*Na oportunidade de informação anteriores quanto a esta fatura em branco, também há faturas comerciais preenchidas que a empresa SUN RISE efetuou importações, onde todos seus tributos foram tributados à disposição do fisco, e esclarecidos também anteriormente para a auditora fiscal inclusive em gravação, assim não há o que falar apresentados pelo recorrente.*

*Quanto à apresentação da empresa em cabeçalho (SHABANESA MANUFACTURES) contendo a logomarca, é apenas uma facilidade como modelo apresentado nas planilhas, nada mais, assim descaracterizando qualquer indícios de fraude de documentos, planilhas e formulários, nas oportunidades informamos que a SHABANESA é um exclusivo fornecedor da empresa recorrente, onde em seu site (WWW.shabanesa.com) está disponível seus preços e diversos tipos de produtos disponíveis para quaisquer interessados.*

#### • **FORNECEDOR**

*O Recorrente se utiliza em exclusividade de único fornecedor, por ter uma preferência de negócio apenas, onde tem contatos e facilidades via e-mails e telefones, e na oportunidade tem também um contrato de vendas que disponibiliza entre as partes as negociações que proporciona segurança, preços e condições, conforme em anexo, este contrato possui texto traduzido de um fiel documento em língua inglesa, também uma tabela de preço que configura valores compatíveis de relações comerciais dentro do mercado, para que possa ser o mais transparente esta relação comercial.*

#### • **GRAVAÇÃO**

*Sr. Julgador quanto a gravação foi esclarecido tudo o que foi perguntado para com a auditora fiscal e o Sr Valdir, foram esclarecidos os tipos de cabelos, como é feito a o processo de lavagem de limpeza dos cabelos brutos, sempre afirmando que os cabelos são comprados em brutos, nunca limpos prontos para vender, informou também que o único fornecedor é a SHABANESA, que tem confiança e conhece a tempos, que tem*

*relação apenas comercial, emails e condições de negociação sempre utilizando critérios de normais e habituais, foi questionados se tem conhecimento de outros fornecedores, o qual recorrente desconhece, assim em conclusão sendo sempre transparente e sincero com as informações prestadas.*

#### ● *FALTA DE LICENCIAMENTO DE IMPORTAÇÃO*

*Alega a fiscalização que o recorrente realizou importação de cabelos humano utilizando incorretamente o código de classificação de NCM 0501.00.00 sem informar o destaque do NCM, pois não é verdade estes códigos estão devidamente regular na época da importação com as devidas licenças de Importação conforme em anexo, assim não há em que falar em erros de informação e destaque uma vez que foi auferido pelo desembaraço em seus produtos conferidos no ato de seu desembaraço até mesmo sempre foi apresentado a regularidade de licenciamento junto a ANVISA conforme em anexo.*

*As descrição dos produtos “ CABELO NATURAL EM BRUTO, PARA TESTES DE COSMÉTICOS” assim mencionada, nobre julgados vale ressaltar que é apenas uma simples nomenclatura do sistema deste código, uma vez que o código e a classificação fiscal está correta para transição desta mercadoria, motivo qual este cabelos representados são vendidos, em bruto conforme destaca para cabelos naturais e são feitos limpezas e inspecionados antes da venda final, quanto aos testes, são feitos em clientes finais por ser uso cosméticos e humano.*

#### ● *ARBITRAMENTO*

*Persiste a fiscalização a falar em subsaturamento de preços de cabelos humanos, que praticou fraude e ainda ocultação de mercadoria importadas, jamais o recorrente praticou este delito, conforme já esclarecidos anteriormente, sempre praticou a boa conduta, sempre esclareceu as dúvidas ao fisco quando solicitados, os valores ora arbitrados pelo Sra Auditora fiscal neste Auto de infração.*

#### ● *DAS INFRAÇÕES E ENQUADRAMENTO LEGAL*

*O Recorrente atendeu todas suas solicitações e intimações em prazo, jamais se negou de esclarecer e informar quaisquer dúvidas ao auditora fiscal, sempre atendeu os fiscais com a maior clareza e gentileza, não omitiu nenhuma informação, cumpriu os atos administrativos, assim não faz como incluso no enquadramento legal do Artigo 94 do Decreto lei 37, que diz praticando ação ou omissão voluntária ou involuntária, assim não há o que falar em enquadramento legal para este auto de Infração.*

#### ● *IPI - IMPOSTO IMPORTAÇÃO*

*Não há o que falar em incidências de IPI, uma vez que o recorrente, faz com que os produtos de incidência estrangeiras sejam pagos nas guias de desembaraço junto ao processo em*

*anexo em sua aquisição no desembaraço dos produtos e quanto as vendas das mercadorias são pagas pela tributação conveniada ao sistema SIMPLES em forma de DARF esta arrecadação, assim esta base de calculo de IPI deverá ser excluída deste auto de Infração.*

#### **• COFINS E DO PIS - IMPOSTO IMPORTAÇÃO**

*Não há o que falar em incidências de COFINS e do PIS, uma vez que o recorrente, faz com que os produtos de incidência estrangeiras sejam pagos nas guias de desembaraço junto ao processo em anexo em sua aquisição no desembaraço dos produtos e quanto as vendas das mercadorias são pagas pela tributação conveniada ao sistema SIMPLES em forma de DARF esta arrecadação, assim esta base de calculo de COFINS E DO PIS deverá ser excluída deste auto de Infração.*

#### **• ACRÉSCIMOS LEGAIS MULTAS E JUROS**

*Não há que mencionar os acréscimos legais, multas e juros, uma vez que os acréscimos são indevidos e o recorrente sempre pagou e contribuiu com seus deveres e recolhimentos de impostos em prazo, assim na oportunidade não há que falar em diferenças apuradas de IPI, COFINS E PIS. No entanto, a intenção da Douta Inspetoria de cobrar diferença do imposto de produtos importados comercializados tange ao fato da reclassificação pretendida pela mesma, fato este que, conforme acima demonstrado, é improcedente, o que levará à improcedência também da cobrança de diferença do IPI, COFINS E PIS, entre outros reflexos e seus acessórios.*

*Até porque a recorrente classificou corretamente seus produtos como acima demonstrado.*

#### **• DA DESCRIÇÃO DA ADIÇÃO**

*A descrição apresentada pela recorrente permite de forma inequívoca a obtenção correta da classificação da mercadoria, tanto é verdade que a própria recorrente vem adotando a classificação acima mencionada há vários anos, não tendo problemas em importações anteriores, motivo pelo qual deverá ser anulada a multa a este título.*

#### **• DA GUIA DE IMPORTAÇÃO**

*Improcede a multa pela ausência da guia de importação, vez que as mercadorias constantes importadas pela recorrente foram licenciadas pelas classificações utilizadas pela mesma, pois a multa por falta da LI é baseada na reclassificação feita pela Douta Inspetoria da Receita, cuja reclassificação é improcedente como acima demonstrado e será decidido por este respeitável Julgador.*

*Sendo julgada improcedente a reclassificação da inspetoria, mantendo a classificação dada pela recorrente, deverá a totalidade deste auto de infração ser julgada improcedente.*

*Ante o exposto, requer que sejam anulados os autos de infrações anexos, bem como seus acessórios, eis que são improcedentes e*

---

*não refletem a realidade do procedimento indicado na legislação tributária. (grifos não originais)*

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 2835/2929), em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada improcedente e o crédito tributário integralmente mantido, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas, que seguem transcritos:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II***

*Data do fato gerador: 05/01/2011*

*Dano ao Erário por infração de ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interpôsta pessoa.*

*Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.*

*O objetivo pretendido pelos interessados atentou contra a legislação do comércio exterior por ocultar o real adquirente das mercadorias estrangeiras e consequentemente afastá-lo de toda e qualquer obrigação cível ou penal decorrente do ingresso de tais mercadorias no país.*

*A atuação da empresa interpôsta em importação tem regramento próprio, devendo observar os ditames da legislação sob o risco de configuração de prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.*

*A aplicação da pena de perdimento não deriva da sonegação de tributos, muito embora tal fato possa se constatar como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros, já que é o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil possuir controle absoluto sobre o destino de todos os bens importados por empresas nacionais.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Em 12/6/2015, a pessoa jurídica autuada e o responsável solidário, o Sr. Harjeet Singh, foram cientificados da decisão de primeira instância (fls. 2946 e 2948), enquanto que a responsável solidária, a Srª Luciana Moreira Batista, foi cientificada em 3/7/2015. Em 6/7/2015, todos apresentaram, em conjunto, o recurso voluntário de fls. 2964/3012, em que reafirmaram as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória. Em aditamento, em síntese, os recorrentes alegaram:

a) nulidade do julgado recorrido, sob o argumento de que houve omissão quanto ao exame das provas e dos pedidos “feitos pela acusação objetivando responsabilizar os sócios da empresa solidariamente, violando, assim, o devido processo legal, face manifesta negativa de prestação jurisdicional”;

b) nulidade dos autos de infração, uma vez que foram lavrados com base em mera presunção, com desprezo aos esclarecimentos prestados e documentos juntados aos autos,

o que contrariava o princípio da verdade real, e também porque a metodologia adotada pela fiscalização não condizia com a prática empresarial adotada no mercado;

c) os sócios da recorrente e responsáveis solidários alegaram que eram partes manifestamente ilegítimas para figurar no polo passivo da autuação fiscal, baseados nos seguintes argumentos: (i) não lhes competiam arcar com os tributos e multas aplicadas à pessoa jurídica que, quanto indevidos, somente poderiam ser deles exigidos nas estritas hipóteses legais, tais como, dissolução irregular da sociedade empresária; (ii) houve violação aos artigos 134, VII, e 135, III do CTN, pois a suposta falta de pagamento de tributos ou de cumprimento de obrigações acessórias pela pessoa jurídica não configurava atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, segundo entendimento explicitado no enunciado da Súmula 430 do STJ; e (iii) o disposto no art. 124, I, do CTN não se aplicava ao caso em tela, porque não tinham qualquer interesse comum com a autuada na situação apontada pela fiscalização; e

d) a multa por suposto descumprimento de obrigação tributária, no valor fixado, era extremamente alta, o que violava os princípios constitucionais da vedação ao confisco, da capacidade contributiva, da proibição de excesso e da proporcionalidade.

Em 25/8/2017, a recorrente trouxe à colação dos autos a petição e os documentos de fls. 3268/3274.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Inicialmente, cabe consignar que, embora tenha sido relacionada como interponente do recurso voluntário em apreço, a responsável solidária, a Srª Luciana Moreira Batista, não poderia integrar o recurso voluntário em apreço, haja vista que, a impugnação por ela apresentada foi apresentada fora do prazo legal e fora declarada revel na fase de primeiro grau, inequivocamente, ela não poderia recorrer à esta instância julgadora, por não atender a condição exigidas no art. 33 do Decreto 70.235/1972. Assim, em relação a referida solidária, não se toma conhecimento do presente recurso e, no que tange a ela, a decisão de primeiro grau deve ser considerada definitiva.

Também não se toma conhecimento do documento de fls. 3270/3274, porque apresentado após a fase de impugnação e na véspera da data da Sessão de Julgamento.

Prestado esse esclarecimento, em relação aos demais autuados, toma-se conhecimento do recurso em apreço, que envolve questões preliminares e de mérito, a seguir analisadas, que somente terão efeito em relação aos recorrentes.

### **I- Das Questões Preliminares**

Em sede de preliminar, em apertada síntese, os dois recorrentes alegaram nulidade dos autos de infração e da decisão recorrida. E apenas o recorrente, sócio administrador, alegou ilegitimidade passiva.

### **Da nulidade dos autos de infração**

Os recorrentes alegaram nulidade dos autos de infração, sob o argumento de que a apuração do crédito tributário fora feita com base em mera presunção. Segundo os recorrentes, a fiscalização desprezou os esclarecimentos prestados e os documentos juntados aos autos, o que contrariava o princípio da verdade real.

Diferentemente do alegado, os esclarecimentos prestados no subitem 9.7 do Relatório Fiscal (fls. 83/211) revelam que os fatos que motivaram as questionadas autuações encontram-se respaldados em fartos elementos probatórios, que se encontram colacionados aos autos (fls. 1656/2128). Porém, se tais provas são ou não suficientes para comprovar as infrações imputadas à autuada, tal circunstância diz respeito ao mérito da lide, que será seguir analisado.

Também não procede o argumento de que a fiscalização não levou em conta os esclarecimentos e documentos apresentados pela autuada. Tais esclarecimentos e documentos foram sim levados em consideração e analisados pela fiscalização, entretanto, eles não foram acatados, por conflitarem com os dados e informações obtidos de fonte idônea e contrariarem o teor dos documentos coletados e colacionados aos autos pela fiscalização.

Ainda alegaram os recorrentes que a metodologia apresentada pela fiscalização não condizia com a prática empresarial adotada no mercado de cabelo de humano, no entanto, não apresentou qualquer elemento probatório idôneo que infirmasse as conclusões apresentadas pela fiscalização, com base em informações colhidas de fontes confiáveis, tais como, reportagem extraída de revistas com credibilidade jornalística (fls. 1749/1756), laudo técnico pericial (fls. 1782/1791), cotações do produto fornecidas por exportadores indianos (fls. 1792/1784) etc. De outra parte, os recorrentes não apresentaram qualquer evidência ou elemento probatório que confirmasse a alegação por eles apresentadas de que o cabelo humano por importado pela autuada no período da autuação era comercializado em estado bruto, sem qualquer tipo tratamento ou beneficiamento.

Os recorrentes alegaram ainda que os autos eram nulo porque inconsistentes, incertos e ilíquidos, porém não apresentaram nenhum dado concreto ou argumento verossímil que corroborasse tal afirmação.

Além disso, os questionados autos de infração atendem todos os requisitos materiais, previstos no art. 142 do CTN, e formais, estabelecidos no art. 10 do Decreto 70.235/1972, portanto, não se vislumbra qualquer mácula que possa conspurcar a sua legitimidade.

Com base nessas considerações, rejeita-se a presente preliminar de nulidade.

### **Da nulidade da decisão recorrida.**

Os recorrentes alegaram nulidade do acórdão recorrido, sob o argumento de que houve omissão quanto ao exame das provas e dos pedidos “feitos pela acusação objetivando responsabilizar os sócios da empresa solidariamente, violando, assim, o devido processo legal, face manifesta negativa de prestação jurisdicional”.

No âmbito do processo administrativo fiscal, nos termos do art. 14 do Decreto 70.235/1972, a “impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”,

enquanto que o art. 17 do referido Decreto, determinada que considerar-se-á “não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

Nas peças impugnatórias colacionadas aos autos, não houve qualquer contestação sobre a inclusão dos responsáveis solidários no polo passivo das autuações. Assim, se não houve instauração de litígio sobre o referido ponto das autuações, certamente, a Turma de julgamento de primeiro grau não estava obrigada a se pronunciar sobre o assunto.

Dessa forma, não houve alegado violação ao devido processo legal e tampouco “manifesta negativa de prestação jurisdicional”, por essa razão, rejeita-se a presente preliminar de nulidade.

### **Da ilegitimidade passiva dos responsáveis solidários**

Na condição de sócio administrador da autuada, o Sr. Harjeet Singh foi incluído no polo passivo das autuações (i) por revelar interesse comum nos fatos que deram ensejo as autuações e (ii) por ter praticado atos com excesso de poderes e infração de lei e do contrato social, conforme definido, respectivamente, nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN, a seguir reproduzidos:

*Art 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*[...]*

*Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

*[...]*

*III - os diretoes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

De acordo com a fiscalização, os motivos que motivaram a inclusão do referido sócio no polo passivo das autuações foram os seguintes:

*No caso em comento, é evidente a participação consciente dos sócios da SHREE, com poderes de gestão sobre a empresa à época dos fatos geradores. Os sócios-administradores atuaram e/ou tiveram conhecimento de forma direta, individual ou conjuntamente com outras pessoas, dos atos que resultaram nas situações que constituíram ou se relacionaram aos fatos geradores dos tributos sonegados e à prática das infrações descritas neste Relatório Fiscal.*

No recurso em apreço, o recorrente responsável solidário alegou que era parte manifestamente ilegítima para figurar no polo passivo das autuações. Um dos argumentos suscitados pelo recorrente foi no sentido de que não lhe competia arcar com os tributos e multas aplicadas à pessoa jurídica que, conquanto indevidos, somente poderiam ser dele exigido nas estritas hipóteses legais, tais como, dissolução irregular da sociedade empresária.

No âmbito tributário, além da dissolução irregular da sociedade, segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, o sócio administrador também responde, em conjunto com a

---

sociedade, pelos “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.” E no caso em tela, não remanesce qualquer dúvida de que o citados administrador agira com infração aos preceitos da legislação tributária e aduaneira, citados nos correspondentes autos de infração.

Outro argumento suscitado diz respeito a inclusão do sócio recorrente no polo passivo das autuações. Segundo o recorrente essa inclusão violava os artigos 134, VII, e 135, III, do CTN, pois a suposta falta de pagamento de tributos ou de cumprimento de obrigações acessórias pela pessoa jurídica não configurava como atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, segundo entendimento explicitado no enunciado da Súmula 430 do STJ.

O enunciado da referida Súmula tem o seguinte teor: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

O entendimento esposado na jurisprudência do STJ, citada pelo recorrente, especialmente, na Súmula 430, inequivocamente, refere-se ao mero inadimplemento da obrigação tributária. Portanto, não se aplica ao caso em tela, em que comprovada fraude na base de cálculo dos tributos devidos nas operações de importação e várias infrações à legislação aduaneira, tais como interposição fraudulenta, utilização de documentos ideologicamente falsos etc.

Em relação ao assunto, a jurisprudência do STJ consolidou o entendimento de que se provado que os sócios atuaram com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, eles respondem pelo crédito tributário devido pela da sociedade empresária. A título de exemplo, merece destaque o enunciado da ementa do acórdão proferido no julgamento do REsp 1.101.728/SP, processado sob o regime dos recursos repetitivos, disciplinado no art. 543-C do CPC, que segue transscrito:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL.  
TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE.  
CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.  
PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA.  
RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO  
PELA SOCIEDADE.*

1. *A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).*

2. *É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).*

3. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (REsp 1101728/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009)*

No caso, uma vez demonstrado que o referido sócio agira com evidente infração à lei e ao contrato social da autuada, inequivocamente, eles devem ser mantidos no polo passivo das autuações, por força do disposto no art. 135, III, do CTN.

Diante dessa conclusão, que se reveste suficiente para manutenção dos referidos sócios no polo passivo das autuações, certamente, a análise da responsabilidade solidária, fundamentada no art. 124, I, do CTN, revela-se despicienda.

## **II- Das Questões de Mérito**

No mérito, a controvérsia cinge-se às seguintes irregularidades: descrição inexata ou incompleta das mercadorias, classificação fiscal incorreta do produto na NCM, subfaturamento dos preços declarados, falta de licenciamento da importação, interposição fraudulenta e cessão do nome para realização de operação de importação.

Previamente, a análise dos pontos controvertidos da lide, revela-se de todo oportuno fazer uma breve digressão acerca do mercado de cabelo indiano.

### **Do mercado de cabelo indiano**

Antes da análise dos pontos controvertidos, é oportuno apresentar uma breve descrição sobre o mercado de cabelo humano indiano, com destaque para os tipos de cabelo e suas características determinantes para definição do preço do produto. O assunto foi abordado com profundidade no subitem 9.6 do Relatório Fiscal (fls. 74/83), cujo texto, além da clareza, para facilitar a compreensão do leitor, foi ainda ilustrado com as figuras dos tipos de cabelo, que realça suas principais características. Para evitar repetição desnecessária, as figuras serão omitidas, portanto, serão reproduzidos a seguir apenas os excertos relevantes para compreensão do assunto:

*Na cultura religiosa do povo indiano, há o ritual de se doar seus cabelos aos deuses, em um gesto de desapego e sacrifício, com o intuito de agradecer pelas graças recebidas e de solicitar novas graças.*

*O ritual é imensamente popular, uma vez que é uma maneira de fazer uma oferta valiosa, e não monetária, de um bem muito importante que eles possuem: os cabelos.*

*A doação ocorre nos templos religiosos. A quantidade de cabelo arrecadada pelos templos é vultuosa. Segundo reportagem da revista Superinteressante<sup>1</sup> da Editora Globo, datada de janeiro de 2014, somente no templo religioso de Tirupati cerca de 50 mil pessoas doam os seus cabelos por dia.*

*Os templos, assim, organizam leilões para vender os cabelos arrecadados aos comerciantes das regiões. A venda ocorre, normalmente, por quilograma de cabelo. Estes comerciantes, conforme explica a reportagem realizada pelo programa Globo*

<sup>1</sup> Reportagem visualizada e impressa do site <http://super.abril.com.br/cotidiano/peruca-s-784266.shtml> em 05/12/2014. Vide Documentos Diversos — Outros — REPORTAGEM REVISTA SUPERINTERESSANTE.

*Repórter<sup>2</sup>, exibido na Rede Globo de Televisão em 2012, separam os cabelos, em mechas, de acordo com o tamanho, a textura e a cor. Estas mechas passam por lavagens com xampus e condicionadores, são imersas em uma mistura de henna e ervas para fortalecer os fios e depois são expostos ao sol para secar. Os cabelos podem ainda ser descoloridos, ou não. Após esse procedimento realizado pelos comerciantes, as mechas são vendidas para empresas e para salões de beleza, para futura transformação em apliques (extensões) de cabelo, perucas e afins. É digno de nota que o cabelo indiano é um cabelo muito valorizado, conhecido por sua qualidade, uma vez que, por questões culturais, é raro, na Índia, o uso de produtos químicos para o tratamento dos cabelos, como por exemplo, alisamento, coloração, dentre outros.*

[...]

*As mechas de cabelo indiano que são utilizadas para a fabricação de apliques (extensões) de cabelo, perucas e afins possuem especificações que determinam a qualidade do cabelo e, consequentemente, o seu preço de comercialização. Não há uma definição formal acerca dos tipos de cabelo existentes, mas pesquisas na Internet informam os conceitos normalmente utilizados no mercado de cabelos.*

*Inicialmente, cabe distinguir o chamado **bulk hair** ou **human hair bulk**, como também é conhecido, do **weft hair**. O primeiro seria a mecha de cabelo que, posteriormente, será transformada no produto final propriamente dito, ou seja, será transformada no aplique (extensão) de cabelo ou na peruca. A mecha, isto é, o **bulk hair**, normalmente é vendida por quilograma, sendo que cada mecha contém, aproximadamente, 100 gramas de cabelo humano.*

[...]

*Nota-se nas figuras acima que os cabelos estão separados em mechas, ou seja, amarrados de cabelos. Outra observação a ser feita e que pode ser verificado nas imagens é que, nas mechas, os cabelos não estão costurados ou com qualquer acessório para fixação. As mechas são formadas apenas por fios de cabelo.*

*Os cabelos do tipo **weft hair**, por sua vez, têm as raízes unidas por costura e possuem ou não acessórios para a fixação, ou seja, são aqueles que se encontram na forma de extensões de cabelo, que serão vendidas ao consumo final. Por serem costurados e, assim, terem passado por algum tipo de processo de industrialização, manual ou por máquina, os cabelos do tipo **weft hair** possuem preço superior aos cabelos do tipo **bulk hair**.*

[...]

---

<sup>2</sup> Reportagem visualizada e impressa do site <http://gl.globo.comiglobo-reporter/noticia/2012/11/indianos-doam-seus-cabelos-divindades-e-industria-milionaria-lucra-com-os-cachos-oferecidos.html> em 05/12/2014. Vide Documentos Diversos — Outros — REPORTAGEM G1 - GLOBO.

Reita-se, por oportuno, que o cabelo do tipo **bulk hair**, para o mercado de cabelo, é considerado simplesmente como uma mecha de cabelos, ou seja, amarrados de fios de cabelos, sem qualquer costura ou acessório. Enquanto o cabelo do tipo **weft hair** é o cabelo costurado, com ou sem acessório para fixação.

Isto posto, o **bulk hair**, ou seja, as mechas de cabelo, podem ser classificadas em: “remy hair”, “non remy hair”, “single drawn hair” e “double drawn hair”.

As mechas de cabelo do tipo “remy” são aquelas nas quais os fios de cabelo estão dispostos no sentido natural, raízes com raízes e pontas com pontas. Ademais, possuem a cutícula capilar intacta, conforme imagem abaixo.

[...]

A mecha de cabelo do tipo **non remy** é composta de fios de cabelo que caem ou que ficam presos em escovas de pentear cabelo. Este tipo de cabelo normalmente é colhido em salões de beleza ou nas chamadas barbearias. A mecha do tipo **remy**, ao contrário, é a obtida através dos rituais de doação ocorridos nos templos, conforme explicitado no tópico 9.6.1, já com o objetivo de venda posterior.

Destarte, as mechas de cabelo do tipo **remy** possuem qualidade superior às mechas **non remy**. São mechas com aspecto mais saudável e são, portanto, mais caras do que os do tipo **non remy**.

[...]

Nota-se que o cabelo indiano tem manifesta qualidade em virtude de ser uma mecha colhida diretamente na raiz do couro cabeludo, sem ter passado por tratamento químico durante o seu período de crescimento, estando os fios de cabelo dispostos no sentido natural, raiz com raiz e ponta com ponta, e tendo as cutículas também no mesmo sentido, sem embaraçá-los.

Outra característica das mechas, entretanto, que determinará sua qualidade e, consequentemente, seu preço. É o fato de a mecha ser “single drawn” ou “double drawn”.

A característica principal de uma mecha do tipo “single drawn” é que há fios de cabelo de comprimentos diversos, como ocorre no cabelo de qualquer pessoa. Os fios naturalmente nascem e caem, nascendo outros fios novamente, por isso os fios de cabelo possuem comprimentos diferentes. A mecha de cabelo **single drawn** é aquela cortada diretamente na raiz, ou seja, ela sofre um único corte que se dá na raiz dos cabelos, ficando as pontas com comprimentos diversos.

[...]

Já na mecha de cabelo do tipo **double drawn**, só existe um comprimento para todos os fios de cabelo, pois, além do corte realizado diretamente na raiz do cabelo, é feito o corte também nas pontas do cabelo, daí em origem do termo **double drawn**. Assim, todos os fios da mecha de cabelo do tipo **double draw**, têm

---

*exatamente o mesmo comprimento, pois houve corte nas raízes e nas pontas do cabelo.*

[...]

*Note-se, nas figuras acima, que nos cabelos **single drawn hair**, apenas alguns fios alcançam o maior comprimento, havendo outros fios de menor comprimento dentro da própria mecha. Já nos cabelos **double drawn hair**, as mechas possuem todos os fios com o mesmo comprimento.*

*Portanto, em virtude de a mecha de cabelo do tipo **double drawn** ter um aspecto mais saudável e ser menos quebradiça do que aquela do tipo **single drawn**, justamente por não possuir pontas, seu valor é superior ao valor de uma mecha de cabelo do tipo **single drawn**.*

*E importante destacar que uma mecha de cabelo do tipo **remy** pode ser ainda **single drawn** ou **double drawn**. Assim, as mechas de cabelo podem ser ordenadas, quanto a sua qualidade, na seguinte ordem, da mecha de cabelo com menor qualidade e valor para a mecha com maior qualidade e valor do cabelo: **non remy single drawn, non remy double drawn, remy hair single drawn e remy hair double drawn**.*

*Os preços das mechas, por óbvio, seguem essa mesma ordenação, crescendo à medida que a qualidade da mecha de cabelo aumenta.*

[...]

*O item anterior introduziu um dos fatores que determina o preço da mecha de cabelo: o tipo de cabelo constante da mecha. Entretanto, outros fatores determinam o preço da mecha de cabelo, a saber: o seu tamanho (comprimento); a sua cor; a sua textura (cabelo liso ou cacheado, por exemplo).*

*Conforme explicitado, os cabelos que são doados aos templos são vendidos, normalmente, por meio de leilões a comerciantes. Estes, então, separam os cabelos adquiridos por mechas, de acordo com o tamanho, a textura e a cor do cabelo.*

*E padrão do mercado de cabelos para fabricação de extensões de cabelos, perucas e afins a venda segundo esses parâmetros. Cabelos mais longos, em virtude de serem mais difíceis de serem obtidos, possuem um preço superior ao preço dos cabelos mais curtos.*

*Cabelos lisos são mais baratos que cabelos ondulados. E, finalmente, cabelos loiros, por terem sofrido algum tipo de tingimento ou por serem mais raros, possuem preço superior ao preço dos cabelos escuros.*

*Destaca-se que é padrão do mercado de cabelos, inclusive o indiano, ao oferecer uma cotação de preço das mechas de cabelo, enviar os valores referentes aos cabelos lisos da cor*

*preta/castanha. Se no orçamento não houver qualquer menção à textura ou à cor do cabelo é porque este é liso e de cor escura.*

De acordo com essas explicações, no mercado indiano, o preço do cabelo humano é determinado pela conjunção de alguns fatores principais. Um deles é o tipo de cabelo constante da mecha. Assim, as mechas de cabelo podem ser ordenadas, quanto a sua qualidade, na seguinte ordem, da mecha de cabelo com menor qualidade e valor para a mecha com maior qualidade e valor do cabelo: 1. *non remy single drawn*; 2. *non remy double drawn*; 3. *remy hair single drawn*; e 4. *remy hair double drawn*.

Os outros fatores que também influenciam o preço do cabelo indiano são o tamanho (comprimento); a cor; a textura (cabelo liso ou cacheado, por exemplo) etc.

Apresentado esse breve esclarecimento sobre as características do produto e sobre os fatores determinantes para o seu preço no âmbito do mercado indiano, passa-se analisar os pontos da controvérsia.

#### **Da descrição incompleta/inexata e da multa aplicada.**

A descrição completa da mercadoria na DI constitui requisito obrigatório, determinado no art. 69, § 2º, III, da Lei 10.833/2003, e compreende “todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal que confirmam sua identidade comercial.”

Em complemento ao disposto no referido preceito legal, a Instrução Normativa RFB 680/2006 dispõe sobre o assunto nos arts. 10 e 25. Já no item 42 do Anexo Único da referida IN, há expressa determinação de que a descrição da mercadoria deve ser feita de forma completa, de modo a permitir perfeita identificação e caracterização da mercadoria importada.

De acordo com o disposto no subitem 9.5 do Relatório Fiscal, desde o início do período da autuação até 10 de maio de 2012, que inclui as DI de nºs 12/0853174-5, adição 001, e 12/0853175-3, adição 001, a mercadoria foi descrita nas correspondentes DI como “CABELO NATURAL EM BRUTO, PARA TESTES COSMÉTICOS”. A partir da referida data, a mercadoria passou a ser descrita como “CABELO EM BRUTO PARA FABRICAÇÃO DE PERUCA”.

Essa descrição, além de demasiada genérica, revela-se incompleta porque omitidos dados necessários para identificação comercial do produto, tais como: o tipo de cabelo, o tamanho (comprimento), a cor; a textura (cabelo liso ou cacheado, por exemplo). E além incompleta, ela também contém informação inexata de que parte do produto destinava-se à realização de testes cosméticos, característica negada pelo próprio sócio administrador da autuada, na citada entrevista, e pela própria autuada na resposta ao Termo de Intimação nº 649/2014.

E na ausência desses dados, fica demonstrada a impossibilidade da definição da natureza administrativo-tributária e comercial, necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, situação que se subsume perfeitamente ao tipo da infração definido no art. 69, § 1º, da Lei 10.833/2003.

Pela mesma razão, também fica demonstrada improcedência da alegação dos recorrentes de que as descrições das mercadorias “foram detalhadas adequadamente,

---

identificando e caracterizando os produtos consoante espécie, marca, modelo etc; tudo como rege a Lei.”

Os recorrentes alegaram ainda que a descrição “Cabelo Natural em Bruto, para Testes de Cosméticos” estava correta, porque o cabelo era “importado e vendido em estado bruto, sendo posteriormente beneficiado e comercializado por seus clientes que adquirem os produtos e expõe à venda ao consumidor final para uso cosmético.”

Sem razão os recorrentes, pois, além de não apresentar qualquer prova do alegado, o asseverado contraria informação prestada pelo sócio administrador da autuada na citada entrevista e pela própria autuada na resposta prestada ao Termo de Intimação nº 649/2014, conforme anteriormente mencionado.

Assim, uma vez demonstrado que os produtos importados pela recorrente foram descritos de forma incompleta ou inexata, a conduta imputada a recorrente, indviduosamente, subsume-se perfeitamente a descrição típica da infração e respectiva multa de 1% (um por cento), capitulada no art. 69, *caput* e § 1º, da Lei 10.833/2003, a seguir transcrita:

*Art. 69. A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.*

*§ 1º A multa a que se refere o *caput* aplica-se também ao importador, exportador ou beneficiário de regime aduaneiro que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.*

*§ 2º As informações referidas no § 1º, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo:*

*I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador/exportador; adquirente (comprador)/fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial;*

*[...]*

*III - descrição completa da mercadoria: todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal que confirmam sua identidade comercial;*

*[...] (grifos não originais)*

A matéria foi regulamentada no art. 711, III, e § 1º, III, do Decreto 6.759/2009 - Regulamento Aduaneiro de 2009 (RA/2009), que têm o seguinte teor:

*Art. 711. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, §1º):*

[...]

*III - quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro omitir **ou prestar de forma inexata ou incompleta** informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.*

*§ 1º As informações referidas no inciso III do caput, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo (Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, §2º):*

[...]

*III - **descrição completa da mercadoria**: todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil que confirmam sua identidade comercial;*

[...] (grifos não originais)

A inexata ou incompleta descrição do produto, apresentada nas correspondentes DI, configura a infração descrita nos referidos comandos normativos e, portanto, deve ser sancionada com a multa em apreço.

### **Da classificação fiscal incorreta e da multa aplicada.**

De acordo com subitem 5.7.2 do Relatório Fiscal, no período de janeiro de 2011 a maio de 2012, nas DI da relação de fls. 181/183, o produto importado pela autuada foi enquadrado no código NCM 0501.00.00, que tem a seguinte redação: “Cabelos em bruto, mesmo lavados ou desengordurados; desperdícios de cabelo”, e descrito como “CABELO NATURAL EM BRUTO, PARA TESTES DE COSMÉTICOS”.

Previamente, cabe esclarecer que a expressão “em bruto”, utilizada no texto do posição NCM 0501 tem significado completamente diferente do apresentado pelos recorrentes. Para estes, a citada expressão significa cabelo simplesmente cortado diretamente na raiz e que não sofreu qualquer tipo de tratamento. Ao passo que, no texto da posição NCM 0501, a citada expressão significa cabelo não disposto no sentido natural, ou seja, raízes com raízes e pontas com pontas e, ainda, os desperdícios de cabelos.

A expressão “em bruto” do texto da posição NCM 0501, no mercado de cabelos indiano, corresponde ao cabelo do tipo *non remy*, que tem significado diferente do atribuído pelos recorrentes. Aliás, na citada entrevista, o sócio administrador da autuada afirmou que a autuada havia importado cabelo do tipo *remy*, que tem os fios dispostos no sentido natural, raízes com raízes e pontas com pontas, conforme anteriormente explicitado.

Além dessa afirmação, as fotografias extraídas dos autos do processo administrativo nº 10814.730.655/2013-18 comprovam que os cabelos humanos importados pela autuada eram do tipo *remy hair*, ou seja, mechas de cabelo (*bulk hair*), aninhados de

acordo com o seu comprimento, ou seja, dispostos no seu sentido natural: raízes com raízes e pontas com pontas.

E esse tipo de cabelo não se enquadra posição NCM 0501, por expressa determinação da NESH da referida posição, que segue transcrita:

*NESH 05.01 Cabelos em bruto, mesmo lavados ou desengordurados; desperdícios de cabelo. (Altd. pela Instr. Norm. RFB 1.260/12, conforme texto aprovado pela Instr. Norm. RFB 1.202/11)*

*Esta posição inclui o cabelo humano, em bruto, mesmo lavado ou desengordurado (compreendendo o cabelo estirado no sentido do comprimento, mas não disposto ainda no sentido natural, isto é, raízes com raízes e pontas com pontas) e os seus desperdícios. (grifos não originais)*

O outro código de enquadramento do cabelo humano é na posição NCM 6703, que tem a seguinte redação: “Cabelos dispostos no mesmo sentido, adelgaçados, branqueados ou preparados de outro modo; lã, pelos e outras matérias têxteis, preparados para a fabricação de perucas ou de artefatos semelhantes”.

De acordo com a referida descrição, a posição NCM 6703 comprehende os cabelos cujo estado de preparação ultrapasse a simples lavagem ou desengorduramento; por exemplo, o que foi adelgaçado, corado ou descorado, frizado ou preparado para fabricação de perucas, postiços ou outras obras, bem como o cabelo simplesmente disposto no sentido natural (ou seja, o disposto no sentido raiz com raiz, ponta com ponta), mesmo que esteja simplesmente lavado ou desengordurado.

Os documentos colacionados aos autos e reproduzidos no subitem 9.7.1.1. do Relatório Fiscal demonstram que os cabelos humanos de origem indiana, importados pela autuada, desde a origem, já se encontravam separados por faixas de tamanho, como é praxe no ramo de cabelos, e dispostos no sentido natural, ou seja, raízes com raízes e pontas com pontas.

Assim, como os cabelos humanos importados pela autuada sob a forma de mecha de cabelos dispostos no mesmo sentido, isto é, raízes com raízes e pontas com pontas, eles enquadram-se na posição NCM 6703. E na ausência de subposição mais específica e de desdobramento a nível regional, o produto classifica-se código NCM 6703.00.00, que tem a seguinte descrição: “CABELOS DISPOSTOS NO MESMO SENTIDO, ADELGAÇADOS, BRANQUEADOS OU PREPARADOS DE OUTRO MODO; LÃ, PELOS E OUTRAS MATÉRIAS TÊXTEIS, PREPARADOS PARA A FABRICAÇÃO DE PERUCAS OU DE ARTEFATOS SEMELHANTES”.

Dessa forma, fica demonstrado que os cabelos humanos importados da Índia pela autuada classificam-se no código NCM 6703.00.00, conforme enquadramento tarifário atribuído ao produto pela fiscalização.

Por oportuno, cabe esclarecer que, após ser submetida à fiscalização, a partir de julho de 2012, incluindo a DI nº 12/1330047-0, a autuada passou a classificar o produto importado no código NCM 6703.00.00 e, corretamente, informar o destaque 030 - PARA USO HUMANO, previsto para o referido código tarifário. Esse fato e os demais elementos

probatórios colacionados aos autos confirmam o acerto da fiscalização em enquadrar o produto nos referidos código e destaque.

Nas DI discriminadas na relação de fls. 181/183, conforme demonstrado no tópico anterior, o produto foi classificado incorretamente na NCM, portanto, devida aplicação da multa de 1% (um por cento), estabelecida no art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001, a seguir transcrita:

*Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria: (Vide)*

*I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou*

*[...]*

*§ 1º O valor da multa prevista neste artigo será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior.*

*§ 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.*

O enquadramento tarifário, apresentado nas correspondentes DI, configura a infração descrita no referido preceito legal, logo, deve ser sancionada com a multa em apreço.

#### **Da falta de licenciamento do produto importado e da multa aplicada.**

No período de 01/01/2011 a 31/05/2012, ficou demonstrado precedentemente, que a autuada realizou importação de cabelo humano, classificado no código NCM 6703.00.00. No referido código, há o destaque (Ex) 030 - PARA USO HUMANO, para o qual é exigido a apresentação obrigatória de prévio licenciamento da importação do produto pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

Para as importações realizadas no citado período, além de atribuir incorretamente o código NCM 0501.00.00, a autuada não informou que o cabelo importado era de origem humana e tampouco o destaque ao código NCM determinado para o citado produto. E ao omitir tais informações nas correspondentes DI, o produto foi desembaraçado sem o cumprimento da exigência do prévio licenciamento.

Com objetivo de certificar-se da inexistência do referido licenciamento, a fiscalização realizou consulta no Siscomex-Importação, para confirmar se no citado período havia algum registro de licenciamento de importação do referido produto em nome da autuada. Porém, segundo os extratos da consulta colacionados aos autos, a resposta obtida foi de que não existia qualquer licenciamento tanto em relação ao código NCM 0501.00.00, incorretamente registrado pela autuada, quanto em relação ao código NCM 6703.00.00.

O licenciamento de importação é uma exigência que visa aumentar a intensidade do controle aduaneiro de algumas mercadorias importadas, que podem trazer danos à população, à fauna, à flora ou à economia do País.

De acordo com a Portaria Secex 23/2011, as importações brasileiras, regra geral, estão dispensadas de licenciamento, quando será exigido dos importadores tão somente o registro da DI no Siscomex, com o objetivo de dar início aos procedimentos de despacho de importação. Excepcionalmente, algumas poucas mercadorias e determinados tipos de operações de importação estão sujeitos a prévio licenciamento de importação, que poderá ser automático ou não automático, conforme o produto ou a operação de importação, quando, previamente ao registro da DI, será exigido o prévio licenciamento da importação, sem ou com autorização prévia de um ou mais órgãos anuentes.

A consulta à relação dos produtos sujeitos ao licenciamento não automático poderá ser feita no sítio do Ministério de Desenvolvimento Indústria e Comércio (MDIC), no endereço <http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl1362506157.pdf>, mediante a indicação da NCM e, se houver, dos seus respectivos destaques, dos produtos sujeitos à manifestação prévia de algum órgão anuente, que será indicado.

No caso específico do cabelo humano, classificado no código NCM 6703.00.00, com destaque NCM nº 030 - para uso humano, a resposta da consulta realizada pela fiscalização, no referido endereço eletrônico, e colacionada no corpo do citado Relatório Fiscal, confirmou que a importação do referido produto estava sujeita a prévio licenciamento, condicionado a anuência da Anvisa.

Como demonstrado que as importações realizadas pela autuada, no período de 01/01/2011 a 31/05/2012, foram feitas sem o devido licenciamento, resulta devidamente configurada a infração administrativa ao controle das importações, corretamente sancionada com a multa de 30% (trinta por cento) do valor aduaneiro arbitrado da mercadoria, conforme previsto no art. 169, I, “b”, do Decreto-lei 37/1966, alterado pelo art. 2º da Lei 6.562/1978, a seguir transcrita:

*Art. 169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações: (Artigo com redação dada pela Lei nº 6.562, de 18/09/1978)*

*I - importar mercadorias do exterior:*

*[...]*

*b) sem Guia de Importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais:*

*Pena: multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria.*

*[...]*

*§ 6 - Para efeito do disposto neste artigo, o valor da mercadoria será aquele obtido segundo a aplicação da legislação relativa à base de cálculo do Imposto sobre a Importação. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 6.562, de 18/09/1978).*

A recorrente alegou que (i) estava devidamente habilitada para licenciar suas importações, com os devidos registros no Siscomex, vigilância sanitária (Anvisa), Receita Federal, despachantes, e que (ii) atuava com regularidade e observância da legislação pertinente.

O fato de estar habilitada a proceder o licenciamento das suas importações, perante os órgãos competentes, não exime a recorrente da obrigação de providenciá-lo, previamente, ao embarque da mercadoria no exterior, conforme expressamente determina o *caput* do art. 17 da Portaria Secex 23/2011, a seguir transrito: “Art. 17. O licenciamento não automático deverá ser efetuado previamente ao embarque da mercadoria no exterior.” Em relação às importações realizadas no período de 01/01/2011 a 31/05/2012, a recorrente não providenciou o licenciamento a que estava obrigada, logo, diferentemente do alegado, houve descumprimento dos mencionados preceitos normativos.

Por essas razões, deve ser mantida a cobrança da multa por falta de licenciamento, conforme proposto pela fiscalização.

### **Do subfaturamento dos preços dos produtos importados.**

No período da autuação, que compreende o mês de janeiro de 2011 ao mês de agosto de 2013, apurou a fiscalização que os preços dos cabelos humanos de origem indiana importados pela autuada mantiveram-se na faixa de US\$ 12,42 (doze dólares e quarenta e dois centavos) a US\$ 17,10 (dezessete dólares e dez centavos) por quilograma. Apenas duas DI apresentaram preços na faixa de US\$ 18,12 (dezoito dólares e doze centavos) e US\$ 23,40 (vinte e três dólares e quarenta centavos) por quilograma.

Além disso, a fiscalização apurou que, nas DI registradas pela autuada, o preço por quilograma do cabelo humano fora declarado de forma globalizada, quando era praxe no mercado a separação do preço do produto em função do tamanho, da qualidade e do tipo do cabelo.

Os documentos obtidos pela fiscalização e reproduzidos no subitem 9.7.1.1. do Relatório Fiscal (fls. 83 e ss.) comprovam que o preço do produto importado pela autuada era fixado pelo exportador e pelo mercado de cabelo humano indiano em função do tamanho, da qualidade e do tipo do cabelo. Comprovam o asseverado os seguintes documentos:

a) as fotografias das amostras, colhidas pela fiscalização da ALF/GRU, durante conferência física das mercadorias declaradas na DI 13/2278732-3, colacionadas ao autos do processo nº 10814.730655/2013-18, em que evidenciadas as marcações, tanto nas caixas quanto em cada unidade do produto, de que os cabelos eram normalmente negociados com preços escalonados conforme a faixa de tamanho do produto em polegada;

b) as fotografias tiradas durante a diligência fiscal, realizada no estabelecimento da real importadora, a empresa WALTER ALVES EIRELI, comprovam que todas as caixas encontradas no estoque da referida empresa possuíam marcações do lado de fora, que informavam os tamanhos e tipos dos cabelos;

c) as tabelas de preços obtidas em pesquisa na internet e exposta na loja da empresa WALTER ALVES EIRELI confirmam a praxe do mercado de praticar preços diferentes do produto, não apenas em função do comprimento do cabelo, mas também em função da cor e natureza (liso ou permanente), tanto em operações realizadas no âmbito do mercado exterior como em operações realizadas no mercado interno;

d) o *e-mail* extraído do processo o processo nº 10120.005829/0714-31, contendo a cotação de preços do produtos, enviado à Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos (ALF/VCP), no dia 1/8/2014, pelo representante da empresa exportadora SHABANESA, reforça a comprovação de que o preço dos cabelos humanos originários da Índia eram determinados por fatores como o tamanho, a qualidade e o tipo dos cabelos;

e) as planilhas de compras e de orçamentos de compra de cabelos humanos, apreendidas no curso da diligência fiscal, realizada no estabelecimento da real importadora, a empresa WALTER ALVES EIRELI, também demonstram os preços do produto eram escalonados, conforme o tamanho dos cabelos;

f) a fatura comercial, apreendida no próprio computador da autuada, durante a diligência fiscal realizada pela ALF/GRU, apresenta os preços dos cabelos humanos importados da Índia escalonados por qualidade/tipo (*single drawn* e *cnrly hair* - cabelo encaracolado) e por tamanho;

g) o documento de cotação de preços de cabelos humanos, encontrado anexado a DI nº 05/0142127-5, registrada pela autuada, durante a diligência realizada pela ALF/GRU no estabelecimento da WALTER ALVES, também confirma que os preços do cabelo importado pela autuada eram todos escalonados por qualidade, tipo e comprimento; e

h) o Laudo Técnico, elaborado a pedido da fiscalização da ALF/VCP, com vistas a identificação do cabelo humano importado da exportadora indiana SHABANESA e declarado na DI nº 14/136341-0, após análise de duas amostras aleatórias do produto importado, sendo uma de 24" (vinte e quatro polegadas) de comprimento e outra de 12" (doze polegadas) de comprimento, confirmou o comprimento do produto e a separação por faixa de comprimento das mechas.

Em conjunto, os mencionados elementos comprovam que todas as importações de cabelo humano de origem indiana, realizadas pela autuada, durante o período da autuação, foram feitas com preço segregado de acordo com o tamanho, a qualidade e o tipo do cabelo. No entanto, de forma intencional e deliberada, a autuada não informou, nas correspondentes DI registradas no período, sequer a segregação por tamanho dos cabelos, limitando-se a descrevê-los de forma genérica, como “CABELO NATURAL EM BRUTO, PARA TESTES COSMÉTICOS” ou “CABELO EM BRUTO PARA FABRICAÇÃO DE PERUCA”.

Para demonstrar a prática do subfaturamento dos preços do cabelo humano importados pela recorrente, no subitem 9.7.1.2. do Relatório Fiscal, dentre outros, a fiscalização colacionou os seguintes documentos:

a) a planilha de compras, encontrada no estabelecimento da WALTER ALVES, que evidencia valores incompatíveis com os informados nas DI registradas pela autuada. No citado documento, o preço do quilograma do menor tamanho de cabelo (30/35), em centímetro, foi comercializado por R\$ 210,00 (duzentos e dez reais);

b) os orçamentos encontrados no estabelecimento da WALTER ALVES apresentam preços, escalonamento por tamanho e tipo dos cabelos, consideravelmente superiores aos declarados nas DI;

c) a proforma *invoice*, encontrada no computador do estabelecimento da autuada, apresenta preços e quantidades para cada tamanho e tipo de cabelo, que destoam completamente dos preços declarados pela autuada; e

d) a *invoice* encontrada no estabelecimento da autuada, apresenta cabelos humanos a preços bem mais elevados que os constantes das DI, preços estes coerentes com as cotações levantadas pela fiscalização.

Em suma, todos os documentos obtidos pela fiscalização, de modo congruente, apresentam: a) segregação de preço por qualidade, tipo e faixa de tamanho, diferentemente do informado nas DI; e b) os preços consideravelmente superiores àqueles declarados nas DI, ainda que se considerada a menor faixa de comprimento dos cabelos.

Além disso, o simples cotejo dos preços declarados pela autuada nas correspondentes DI com os preços de venda praticados pelos exportadores indianos e os preços de venda no varejo praticados no País revela o elevado nível do subfaturamento do preço de compra do produto declarado nas DI pela autuada. A título ilustrativo, merece mencionar as seguintes situações relatadas pela fiscalização:

a) o preço declarado pela autuada, em dólar americano, por quilograma de cabelo humano, na DI nº 14/1363416-0, registrada em 21/7/2014, foi de US\$ 26,91 (vinte e seis dólares e noventa e um centavos). Como a moeda americana, na referida data, estava contada a R\$ 2,24 (dois reais e vinte e quatro centavos), o preço de compra de 100 g (cem gramas) de cabelos humano foi de R\$ 0,60 (sessenta centavos de real). Esses mesmos cabelos importados, sem passar por qualquer processo de fabricação, foram revendidos, no País, pela pessoa jurídica WALTER ALVES EIRELI, a real importadora, também no ano de 2014, ao preço de R\$ 185,00 (cento e oitenta e cinco reais) por cada 100 g (cem gramas) de cabelo, considerando-se o menor comprimento (o cabelo mais barato). Conclusão: o preço de venda do real importador foi majorado em mais de 30.000% (trinta mil por cento) em relação ao preço declarado na DI, ou seja, houve um incremento de mais de 300 (trezentas) vezes o preço de aquisição do produto importado. Situação totalmente anormal; e

b) na tabela de preços, do mesmo período da importação, praticados pelos fornecedores indianos, 100 g (cem gramas) do mesmo cabelo (mesma qualidade e tipo) do menor comprimento custava US\$ 21,97 (vinte e um dólares e noventa e sete centavos) e R\$ 49,21 (quarenta e nove reais e vinte e um centavos), utilizada a mesma cotação do exemplo anterior. Se comparado o preço da referida tabela com os preços de venda (R\$ 185,00), praticados pela WALTER ALVES EIRELI, verifica-se uma majoração de pouco mais de 375% (trezentos e setenta e cinco por cento) em relação ao preço de importação, isto é, pouco mais de 3,75 (três vírgula setenta cinco) vezes o preço de importação, o que seria razoável. Situação normal.

A baixa margem de lucro apresentada pela autuada é outro dado relevante que confirma a prática de subfaturamento dos preços declarados pela autuada. Nesse sentido, os preços apresentados nas NFe de saída da autuada, para a WALTER ALVES EIRELI, revelam a prática de preços baixíssimos, que não ultrapassam 5% (cinco por cento) de margem.

Para evidenciar a insignificância da margem de lucro praticada pela autuada, a título ilustrativo, cabe destacar os preços do produto importado por meio da DI nº 12/2148451-8. Na citada DI, enquanto o preço de entrada dos 850 Kg (oitocentos e cinquenta quilogramas) de cabelos foi registrado por R\$ 63.670,37 (sessenta e três mil e seiscentos e setenta reais e trinta e sete centavos) o preço de saída para a pessoa jurídica WALTER ALVES EIRELI foi de R\$ 63.750,00 (sessenta e três mil e setecentos e cinquenta reais), ou seja, uma margem de lucro de apenas R\$ 79,63 (setenta e nove reais e sessenta e três centavos), que corresponde a pouco mais de 0,1% (um décimo por cento) do preço de entrada.

A inexpressiva margem de lucro também foi registrada em relação ao cabelo importado por meio de outras DI e revendidos a pessoa jurídica WALTER ALVES EIRELI. A título de exemplo, citam-se as DI nºs 12/2008657-8 (margem de lucro de 1,78% do preço de entrada), 12/1646359-1 (margem de lucro de 1,43%) e 13/0357642-4 (margem de lucro de 4,74%).

---

Essa margem de lucro irrisória revela o claro propósito de encobrir o subfaturamento praticado na operação de importação das mercadorias, bem como demonstra o vínculo e o evidente conluio entre a autuada e a real importadora, a pessoa jurídica WALTER ALVES EIRELI.

De modo oposto, o menor preço real de balcão, praticado pela real adquirente nas revendas a consumidor final, evidencia a margem elevada de lucro. A tabela de preços apreendida pela ALF/GRU informa que o menor preço de venda era R\$ 1.300,00 (um mil e trezentos reais) por quilograma do cabelo.

Exemplificativamente, com base nos valores extraídos da DI nº 13/0357642-4, cujo preço de entrada no estabelecimento da WALTER ALVES EIRELI foi de R\$ 71,60/Kg (setenta e um reais e sessenta centavos por quilograma), tem-se uma margem de lucro em torno de 1.815% (mil oitocentos e quinze por cento), ou seja, pouco mais de dezoito vezes o preço de entrada. Por evidente que essa margem de lucro está absurdamente influenciada pelo subfaturamento praticado em conluio pela autuada e a citada empresa.

Em relação a mencionada baixa lucratividade, os recorrentes alegaram que esse aspecto era fruto da mera presunção fiscal, e que, por vezes, os preços praticados por empresas no mercado em geral eram determinados pela alta concorrência e, embora abrissem mão de alta lucratividade momentânea, essa estratégia visava fidelizar o cliente para as futuras compras, estabelecendo laços estritamente comerciais.

Tais alegações conflitam com os fatos, devidamente comprovados nos autos. Ora, se os percentuais insignificantes de lucratividade foram apurados com base nos preços de entrada e saída praticados pela própria autuada, certamente, eles representam dados reais e não presumidos. E a alegada concorrência serve como justificativa para a elevada margem de lucro, haja vista que a quase totalidade das vendas da autuada, em torno de 80,34% das vendas totais, fora feita para única cliente, a empresa WALTER ALVES EIRELI, considerada a real importadora. E se a referida margem de lucro insignificante foi praticada durante todos os anos fiscalizados, essa circunstância demonstra que era permanente e não momentânea a política de preço de venda adotada pela autuada.

Ainda alegaram os recorrentes que o preço declarado da mercadoria correspondia ao preço efetivamente praticado na operação importação, conforme prova robusta que acompanhava o processo e que fora solenemente ignorada pela fiscalização e pela decisão combatida.

Diferentemente do alegado, os documentos apresentados pela autuada foram devidamente analisados pela fiscalização e pelo Turma de Julgamento de primeiro grau. Porém não foram acatados, porque as cópias das faturas comerciais apresentadas pela autuada não continham a assinatura do exportador, conforme exigência do art. 553, II, do RA/2009. Além disso, ao comparar as faturas apresentadas com a fatura nº SD 15/14, que foi apresentada à ALF/VCP, referente à DI nº 14/1363416-0, a fiscalização constatou que a citada fatura tinha cabeçalho diferente das faturas que foram apresentadas.

De fato, não precisa ser perito, para concluir que a logomarca, nome exportador, endereço, telefone etc. são diferentes. Sobre essa divergência não houve nenhum esclarecimento da autuada. E ainda contribui para ratificar a existência dessa falsidade material, o fato de ter sido encontrado, no computador do funcionário da autuada, o modelo em branco de fatura comercial (*invoice*) utilizada na instrução das correspondentes DI.

Todos esses fatos evidenciam que as faturas comerciais apresentadas pela autuada eram material e ideologicamente falsas, portanto, inidôneas para fim de comprovar os preços declarados nas respectivas DI.

Os documentos apresentados em anexo ao presente recurso (fls. 3028/3259), também não servem de prova dos preços efetivamente praticados nas correspondentes operações de importação, pelas seguintes razões:

a) nas cópias dos demonstrativos contábeis e os extratos bancários de fls. 3028/3127), não há qualquer informação sobre os preços do referido produto;

b) nas cópias do suposto contrato de compra e venda celebrado com o exportador (fls. 3128/3136), de duvidosa idoneidade, há apenas informações genéricas sobre a forma de fixação do preço do produto e, no tange a valores, foi feita menção a uma eventual tabela de preço, existente no sítio do exportador na internet, que não foi apresentada pelos recorrentes;

c) a cópia da fatura comercial, do certificado de origem e dos rascunhos de supostas faturas de fls. 3138/3144 não têm qualquer valor probatório. O selo consular apostado na fatura apenas reconhece como verdadeira, por semelhança, a firma do servidor do consulado indiano, apostado nas referidas faturas, portanto, não tem qualquer relevância para confirmar ou infirmar o conteúdo do citado documento;

d) as cópias dos supostos documentos de exportação do fornecedor para exportadores de Portugal de fls. 3146/3158, além de não comprovada a idoneidade, apresentam descrição genérica do produto, o que impossibilita qualquer comparação com o produto importado pela recorrente; e

e) os extratos dos preços praticados por outros exportadores de fls. 3160/3179, além de não ter identificada a fonte, refere-se ao cabelo classificado no código NCM 0501.00.00, enquanto o produto importado pela recorrente classifica-se no código NCM 6703.00.00, conforme anteriormente demonstrado; e

f) as cópias dos documentos de exportação de fls. 3181/3198 apresentam os preços de cabelo humano praticados pela autuada nas vendas para o exterior, portanto, não podem ser comparados com os preços do produto importados da Índia.

Em conjunto, todas essas evidências demonstram que os preços declarados pela autuada foram subfaturados, com o evidente objetivo de reduzir o valor dos tributos devidos nas correspondentes operações de importação. E para comprovar os preços praticados, a recorrente utilizou faturas comerciais material e ideologicamente falsas.

### **Do arbitramento dos preços do produto importado.**

No tópico anterior, ficou cabalmente demonstrado que a autuada subfaturou os preços dos produtos importados de todas as operações de importação realizadas no período da autuação, mediante a utilização de faturas comerciais material e ideologicamente falsas, portanto, inidôneas para fim de comprovar os preços declarados nas respectivas DI.

Assim, demonstrada a fraude mediante a prática reiterada de subfaturamento no preço do produto importado, determina o artigo 17<sup>3</sup> do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994 (AVA/GATT), aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, que os métodos de valoração aduaneira do citado Acordo são afastados e, em substituição, utilizados os critérios de arbitramento determinados na legislação nacional.

No País, o regramento sobre o arbitramento do preço do produto encontra-se estabelecido no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que determina que a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes sobre a operação de importação será determinada mediante os critérios fixados no referido preceito legal, cujos fragmentos relevantes para a presente análise seguem transcritos:

*Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:*

*I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;*

*II - preço no mercado internacional, apurado:*

*a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;*

*b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou*

*c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.*

*[...] (grifos não originais)*

Em relação à autuação em apreço, após demonstrar a impossibilidade de adoção dos critérios anteriores, a autoridade fiscal utilizou o critério de arbitramento definido no art. 88, II, “b”, da Medida Provisória 2.158-35/2001. E de acordo com esse preceito legal, o preço da mercadoria deve ser apurado em conformidade com o método previsto no Artigo 7 do AVA/GATT, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade.

O procedimento adotado pela fiscalização está em perfeita consonância com as Opiniões Consultivas nºos 12.1, 12.2 e 12.3 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial de Aduanas (OMA), constantes do Anexo Único da Instrução Normativa SRF nº 318, de 4 de abril de 2003. A interpretação dessas opiniões consultivas conduz ao

<sup>3</sup> "Artigo 17. Nenhuma disposição deste Acordo poderá ser interpretada como restrição ou questionamento aos direitos que têm as administrações aduaneiras de se assegurarem da veracidade ou exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira."

entendimento de que, para os fins da aplicação do citado artigo 7, é plenamente válida a utilização de informações provenientes de fonte estrangeira.

Assim, com respaldo nos referidos preceitos normativos, a fiscalização utilizou cotações de preço de mechas de cabelo (*bulk hair*), do tipo *remy single drawn*, da cor preta obtidas de exportadores indianos. Para esse fim, utilizou as cotações de preço, no País de exportação (Índia), do produto com as mesmas características do que foi importado pela recorrente, cujas médias de preços por faixa de mecha, referentes ao ano de 2014, encontram-se discriminados na tabela de fl. 220.

Para adequar os preços às datas da ocorrência do fato gerador, além dos referidas cotações, a fiscalização utilizou os preços do orçamento da empresa Karumgam and Company colhido apreendido no estabelecimento da pessoa jurídica WALTER ALVES, em sede de diligência, realizada pela ALF/GRU, que resultou na lavratura do auto de infração colacionado aos autos do processo nº 10814.730.655/2013-18. O referido orçamento encontra-se reproduzido no subitem 9.7.1.2 do citado Relatório Fiscal (fl. 109).

A partir dos preços explicitados nas referidas cotações, a fiscalização apurou os preços médios dos cabelos por faixas de comprimento, ao longo dos anos de 2005 a 2014, especificados na tabela a seguir reproduzida:

FAIXA DE COMPRIMENTO	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
10" a 14"	42,00	61,74	81,49	101,23	120,98	140,72	160,47	180,21	199,96	219,70
15" a 18"	82,00	111,36	140,71	170,07	199,42	228,78	258,13	287,49	316,84	346,20
19" a 22"	120,00	155,32	190,64	225,96	261,28	296,60	331,92	367,24	402,56	437,90
23" a 26"	155,00	193,52	232,04	270,56	309,08	347,60	386,12	424,64	463,16	501,70
27" a 30"	195,00	237,09	279,18	321,27	363,36	405,45	447,54	489,63	531,72	573,80

Com base nos preços médios apurados e apresentados na tabela supra, a fiscalização apurou os preços arbitrados por faixa de comprimento de cabelo humano importado pela SHREE no período da autuação. Em dólar americano, os preços médios calculados foram os seguintes:

FAIXA DE COMPRIMENTO	2011	2012	2013
10" a 14"	160,47	180,21	199,96
15" a 18"	258,13	287,49	316,84
19" a 22"	331,92	367,24	402,56
23" a 26"	386,12	424,64	463,16
27" a 30"	447,54	489,63	531,72

Tendo em conta que os preços dos cabelos humanos de origem indiana importados pela autuada, no período de janeiro de 2011 a agosto de 2013, com exceção de apenas de duas DI, mantiveram-se na faixa de preço compreendida entre US\$ 12,42 (doze dólares e quarenta e dois centavos) e US\$ 17,10 (dezessete dólares e dez centavos) por quilograma, conforme anteriormente mencionado, fica cabalmente evidenciada a abissal discrepância entre o preço arbitrado do produto e o preço informado nas DI, que serviram de base para determinação do valor aduaneiro.

E com base no que dispõe o art. 68<sup>4</sup> da Lei 10.833/2003, por presunção, foram estendidos às demais operações de importação os resultados (por tipo/comprimento de cabelo) extraídos da DI nº 14/1363416-0 (tabela de fl. 232), objeto de procedimentos especial, que resultou na obtenção das quantidades importadas por DI, discriminadas na tabela de fls. 232/238. E após essa apuração, os valores arbitrados por DI foram apresentados na tabela de fls. 238/244.

Diferentemente do alegado pela recorrente, o arbitramento dos preços do produto não feito por mera presunção, mas com base nos preços do produto contados por exportadores do País de exportação. E esse método de arbitramento encontra suporte no art. 88, II, “b”, da Medida Provisória 2.185-35/2001, combinado com o disposto no 7 do AVA/GATT, conforme já demonstrado. A única presunção (*juris tantum*) adotada pela autoridade fiscal foi a permitida no art. 68 da Lei 10.833/2003, para as mercadorias descritas de forma semelhante em diferentes declarações aduaneiras do mesmo contribuinte, que são presumidas como idênticas para fins de determinação do tratamento tributário ou aduaneiro, salvo prova em contrário, o que não fez a recorrente. E a situação prevista no referido preceito legal, inequivocamente, amolda-se perfeitamente ao procedimento arbitramento em questão.

Também não procede a alegação da recorrente de que, no procedimento de arbitramento em destaque, a autoridade fiscal não observou as peculiaridades que diferenciam o mesmo produto, pois, conforme explicitado na referida tabela, os preços foram determinados de acordo com faixa de cumprimento do produto.

A recorrente alegou que a fiscalização baseara-se nos preços do produtos “expostos à venda no varejo e beneficiados pelo tratamento; perfeitos para serem utilizados pelos consumidores, o que é muito diverso do cabelo em bruto e sem qualquer tratamento.” (grifo do original). Essa alegação não procede. Com efeito, conforme anteriormente demonstrado, o arbitramento foi feito com base nas cotações de preço fornecidas por exportadores da Índia, o país exportador.

A recorrente alegou ainda que os preços declarados nas DI era do produto bruto, sem qualquer tipo de tratamento ou beneficiamento, adquirido no atacado, e por isso o preço era muito menor que os preços arbitrados.

Não há como acatar essa alegação, pois, diferentemente do alegado, os preços contados do produto importado, que serviram de base para o arbitramento, não foram preços de venda no varejo, mas preços de comercialização do produto por atacado. E para demonstrar

<sup>4</sup> "Art. 68. As mercadorias descritas de forma semelhante em diferentes declarações aduaneiras do mesmo contribuinte, salvo prova em contrário, são presumidas idênticas para fins de determinação do tratamento tributário ou aduaneiro.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no caput, a identificação das mercadorias poderá ser realizada no curso do despacho aduaneiro ou em outro momento, com base em informações coligidas em documentos, obtidos inclusive junto a clientes ou a fornecedores, ou no processo produtivo em que tenham sido ou venham a ser utilizadas."

que os preços arbitrados estavam em consonância com os preços de venda a varejo, fiscalização apresentou o seguinte elucidativo exemplo:

*Ad argumentandum tantum, apurados os valores para arbitramento, cabe, neste momento, fazer-se uma comparação elucidativa dos valores arbitrados com aqueles praticados nas vendas aos consumidores finais<sup>5</sup> pela WALTER ALVES, ficando claro que os valores arbitrados não são, de forma alguma, absurdos:*

- a) Tomemos, por exemplo, a declaração de importação nº 13/1186981-8, cujas mercadorias foram repassadas integralmente para a WALTER ALVES. Por meio dessa declaração de importação, foram importados 1.000 Kg (mil quilogramas) de cabelo humano.
- b) Com base nos critérios utilizados, esta fiscalização apurou que houve a importação de 416,70 Kg (quatrocentos e dezesseis vírgula setenta quilogramas) de cabelo com tamanho entre 27" a 30" (vinte e sete a trinta polegadas);
- c) O valor arbitrado para esses 416,70 Kg (quatrocentos e dezesseis vírgula setenta quilogramas) de cabelo foi de US\$ 221.567,72 (duzentos e vinte e um mil e quinhentos e sessenta e sete dólares e setenta e dois centavos. A taxa de câmbio para o dia de registro da declaração de importação foi de R\$ 2,1706/US\$ (dois reais e dezessete centavos por dólar). Assim, o valor arbitrado para esses 416,70 Kg (quatrocentos e dezesseis vírgula setenta quilogramas) de cabelo foi de R\$ 480.938,10 (quatrocentos e oitenta mil novecentos e trinta e oito reais e dez centavos);
- d) Nesse sentido, pode-se inferir aritmeticamente<sup>6</sup> que um quilograma desse cabelo corresponde a R\$ 1.154,16 (um mil cento e cinquenta e quatro reais e dezesseis centavos) e, por consequência, que 100g (cem gramas) desse mesmo cabelo correspondem a R\$ 115,42 (cento e quinze reais e quarenta e dois centavos);
- e) O preço praticado pela WALTER ALVES, em 2013, para 100g (cem gramas) de cabelo da mesma qualidade, tipo e comprimento era na faixa de R\$ 251,00 (duzentos e cinquenta e um reais) a R\$ 260,00 (duzentos e sessenta reais), perfeitamente compatível com o valor arbitrado.

Ora, se o cabelo com mesma qualidade, tipo e comprimento foi arbitrado por R\$ 115,42 (cento e quinze reais e quarenta e dois centavos) e vendido ao consumidor final na faixa variável entre R\$ 251,00 (duzentos e cinquenta e um reais) a R\$ 260,00 (duzentos e sessenta reais), ou seja, com uma margem de lucro mais de 150% (cento cinquenta por cento). Esse dado objetivo evidencia que os preços arbitrados foram moderados e razoáveis.

A recorrente alegou que a fiscalização fez “comparações com valores praticados no exterior e levando em conta o tamanho por polegada, prática essa não adotada pela recorrente com seu exportador, por razões comerciais firmadas por comum acordo, em

<sup>5</sup> Preços de vendas a consumidores finais conforme constante da tabela de preços apreendida pela ALF/GRU na empresa WALTER ALVES em sede de diligência fiscal.

<sup>6</sup> Cálculo aritmético: 1Kg do cabelo = R\$ 480.938,10 / 416,70 Kg = R\$ 1.154,16 / Kg.

---

razão da quantidade e frequência de compras realizadas”, mas não se dignou a apresentar qualquer prova idônea que confirmasse a sua alegação. As que foram apresentadas não se prestam a essa finalidade, pela razões anteriormente expostas.

No caso, para comprovar a prática do subfaturamento nas operações de importação, a fiscalização utilizou diversos tipos de provas documentais indiciárias, apreendidas na sede da autuada ou no estabelecimento da real adquirente. Diante dessa circunstância, cabia à recorrente, em conformidade com o disposto no art. 373, II, do CPC, infirmar a força probatória do conjunto de documentos colacionados aos autos pela fiscalização. No entanto, os recorrentes limitaram-se contraditar tais fatos/documentos apenas com afirmações genéricas, sem suporte em provas adequadas.

Além disso, algumas peculiaridades do mercado de cabelo indiano e das importações em preço são relevantes e ratificam a conclusão da fiscalização de que os preços declarados nas correspondentes DI e notas fiscais de entrada e saída foram fraudados por meio de um subfaturamento abissal. Os seguintes aspectos merecem referência especial:

a) é prática normal no mercado de cabelos humanos, destinado à fabricação de perucas, extensões de cabelos e afins, o preço variar conforme a cor da mecha de cabelo, comprimento, textura e qualidade;

b) a planilha "COMPRAS WALTER", apreendida pela ALF/GRU, demonstra que os preços de aquisição das mechas de cabelo são extremamente superiores aos valores constantes das notas fiscais de saída da SHREE para a WALTER ALVES. E os preços constantes da referida planilha ratificam a conclusão de que o preço varia segundo o comprimento da mecha de cabelo;

c) os orçamentos referentes a mechas de cabelo, apreendidos no curso da diligência realizada pela ALF/GRU, assim como os obtidos através de cotações perante os exportadores indianos, confirmam que o preço das mechas de cabelo varia conforme os citados fatores e é muito superior ao declarado nas DI e nas notas fiscais de saída eletrônicas emitidas pelas recorrentes; e

d) nas anotações feitas em agendas, apreendida no estabelecimento da real adquirente WALTER ALVES, contava tabela de preços, os valores constantes do folder da ORION FASHION HAIR (nome de fantasia da real adquirente), as notas fiscais em papel encontradas e a incompatibilidade entre a memória fiscal e as notas fiscais emitidas. Todo esses fatos demonstram que a WALTER ALVES adota um preço de venda muito superior ao informado em suas notas fiscais eletrônicas de saída e, dolosamente, tenta ocultá-los da fiscalização.

Todos esses elementos levam a conclusão de que as pessoas jurídicas WALTER ALVES e SHREE possuem uma relação comercial próxima e, em conluio, adotam uma contumaz e agressiva política de subfaturamento de preços, camuflada com a ocultação das diferenças de preço fixada em função do comprimento, da cor e tipo de cabelo, por exemplo.

Por todas essas razões, fica demonstrada a fraude mediante subfaturamento nos preços do produto, por conseguinte, não merece reparo procedimento de arbitramento realizado pela autoridade fiscal, porque em consonância com o disposto nos referidos

comandos normativos e com as orientações do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA.

### **Da falsidade documental e da multa aplicada.**

A fiscalização concluiu-se que houve apresentação de documentação com informação falsa sobre os preços praticados, o que caracterizava infração por dano ao Erário, sancionada com a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, em razão do consumo ou revenda dos produtos. O valor aduaneiro arbitrado encontra-se discriminado na tabela de fls. 250/251.

De fato, na instrução do despacho aduaneiro de importação foram utilizadas faturas comerciais ideológica e materialmente falsas, o que configura dano Erário, punida com a pena de perdimento da mercadoria, ou com a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, nos termos do art. 105, VI, do Decreto-lei 37/1966, combinado com o art. 23, IV, e §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 1.455/1976, a seguir transcritos:

#### **Decreto-lei 37/1966**

*Art. 105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:*

[...]

*VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarço tiver sido falsificado ou adulterado;*

[...] (grifos não originais)

#### **Decreto-lei 1.455/1976**

*Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:*

[...]

*IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.*

[...]

*§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*

[...]

*§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.(Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)*

[...] (grifos não originais)

As referidas infração e penalidade foram regulamentadas no art. 689, VI, e §§ 1º, 3º-A e 3º-B, que têm o seguinte teor, *in verbis*:

*Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, *caput* § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):*

[...]

*VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado;*

[...]

*§ 1º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, §3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)*

[...]

*§ 3º-A. O disposto no inciso VI do **caput** inclui os casos de **falsidade material ou ideológica**. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)*

*§ 3º-B. Para os efeitos do inciso VI do **caput**, são necessários ao desembaraço aduaneiro, na importação, os documentos relacionados nos incisos I a III do **caput** do art. 553. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)*

[...]

A falsidade material e ideológica das faturas comerciais, utilizadas nos despachos aduaneiros de importação objeto da presente autuação, encontra-se devidamente comprovada nos autos, conforme anteriormente demonstrado.

A prática do subfaturamento também encontra-se devidamente comprovada nos autos. E para essa conduta há penalidade específica no art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35/2001, o que implica na seguinte dúvida: qual a penalidade ser aplicada? A pena de perdimento ou a multa de 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o preço arbitrado e o preço declarado? Ou ainda, as duas penalidades?

Com o advento do Decreto 8.010/2013, que acrescentou o § 1º-A ao art. 703 do RA/2009, a dúvida foi esclarecida. E a determinação é no sentido de que seja aplicada somente a pena de perdimento, se configurada a infração que enseje a imposição de ambas as penalidades. Para espacar qualquer dúvida a respeito, segue transscrito o novel comando regulamentar:

*Art. 703. Nas hipóteses em que o preço declarado for diferente do arbitrado na forma do art. 86 ou do efetivamente praticado, aplica-se a multa de cem por cento sobre a diferença, sem prejuízo da exigência dos tributos, da multa de ofício referida no art. 725 e dos acréscimos legais cabíveis (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único). (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

*§ 1º A multa de cem por cento referida no **caput** aplica-se inclusive na hipótese de ausência de apresentação da fatura comercial, sem prejuízo da aplicação de outras penalidades cabíveis (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea “b”, item 2, e§ 6º). (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

*§ 1º-A Verificando-se que a conduta praticada enseja a aplicação tanto de multa referida neste artigo quanto da pena de perdimento da mercadoria, **aplica-se somente a pena de perdimento.** (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)*

[...] (grifos não originais)

Os fatos infracionários relatados e comprovados pela fiscalização enquadram-se perfeitamente na hipótese da infração e penalidade descritas no art. 105, VI, do Decreto-lei 37/1966, combinado com o art. 23, IV, e §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 1.455/1976, portanto, devida a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

Em relação à imposição dessa penalidade, a recorrente limitou-se em alegar que se tratava de penalidade extremamente alta, o que violava os princípios constitucionais do não confisco, da capacidade contributiva e da proibição de excesso/proportionalidade.

Não se toma conhecimento dessa alegação, por envolver, necessariamente, a apreciação da constitucionalidade de norma legal vigente, matéria de conhecimento defeso aos integrantes deste Conselho, conforme expressamente dispõe o art. 26-A<sup>7</sup> do Decreto 70.235/1972, com redação dada pela Lei 11.941/2008. Tal atribuição, sabidamente, é reservada ao Poder Judiciário.

No âmbito deste Conselho, há vedação expressa no art. 62 do Regimento Interno deste Conselho (RICARF/2015), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, no enunciado da Súmula CARF nº 2, que tem o seguinte teor, *in verbis*: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

<sup>7</sup> "Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)"

Por essas razões, não se toma conhecimento da alegação da recorrente e uma vez demonstrada a prática da infração por dano ao Erário, deve ser integralmente mantida a multa equivalente aduaneiro, por falsidade material e ideológica da documentação apresentada pela autuada com vistas a realização das correspondente operações.

### **Da interposição fraudulenta e das multas aplicadas.**

Nos presentes autos, a fiscalização concluiu que houve interposição fraudulenta comprovada, mediante a ocultação, nos documentos instrutórios dos correspondentes despachos aduaneiros de importação, da pessoa jurídica WALTER ALVES, a adquirente exclusiva e, portanto, encomendante predeterminada do produto importado.

As provas indiciárias que levaram a fiscalização a concluir, que houve importação por encomenda dissimulada, foram as seguintes:

- a) o contrato de compra celebrado com exportador indiano e a declaração de importação nº 05/0142127-5 encontrados com a real adquirente;
- b) a baixa margem de lucro nas vendas da SHREE para a real importadora, que variava de 0,1% a 4,74%;
- c) as datas de entrada e saída das mercadorias muito próximas e a concentração da revenda dos produtos, evidenciam que não houve negociação entre importador e adquirente, ou que tal negociação fora realizada previamente à importação;
- d) nos conhecimentos de transporte terrestre (nacionais) encontrados no estabelecimento da real importadora existiam dois endereço: o da SHREE, no campo próprio para o endereço de entrega; e o endereço da pessoa jurídica WALTER ALVES, no campo próprio para observações, o que confirma que a entrega dos produtos era feita diretamente no endereço da real importadora;
- e) o imóvel locado, em que instalada a recorrente SHREE, era de propriedade de Walter Alves Cavalcante, sócio-administrador da real importadora WALTER ALVES;
- f) 80,34% das vendas da SHREE foram realizadas para pessoa jurídica WALTER ALVES; e
- g) os cabelos humanos importados por meio das DI, discriminadas na tabela de fls. 184/188, foram integralmente repassados à WALTER ALVES e as respectivas notas fiscais de entrada emitidas pela SHREE ocorria no dia anterior à data de saída dos produtos, sendo, muitas vezes, a numeração das notas fiscais emitidas de forma sequenciada. Logo, os produtos importados não transitavam fisicamente pelo estabelecimento da SHREE, ele eram enviadas diretamente à encomendante.

Com base nesses elementos indiciários, a fiscalização entendeu que os produtos importados por meio das DI relacionadas na tabela de fls. 209/211 tinham a pessoa jurídica WALTER ALVES como o destinatária exclusiva e a encomendante predeterminada. Entretanto, como a referida pessoa jurídica não fora identificada nas referidas DI, conforme exigia o art. 3º<sup>8</sup> da Instrução Normativa SRF 634/2006, a fiscalização concluiu que houve

<sup>8</sup> "Art. 3º O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ."

ocultação do real adquirente dos produtos importados e a prática da infração de interposição fraudulenta, conduta caracterizava como dano Erário.

Para essa infração, a fiscalização propôs a aplicação da multa de 10% (dez por cento) do valor arbitrado para as operações realizadas, discriminadas na tabela de fls. 268/270, com base no art. 33 da Lei 11.488/2007, regulamentado pelo art 727 do Decreto 6.759/2009 (RA/2009), que têm a seguinte redação:

*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. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

Diferentemente do que entendeu a fiscalização, na presente autuação, não restou demonstrada a prática da infração por cessão do nome, descrita no art. 33 da Lei 11.488/2007 e regulamentada no art 727 do RA/2009. As fartas provas indiciárias coligidas aos autos, inequivocamente, comprovam que a recorrente realizou importações por conta própria simulada, com o evidente propósito de dissimular a importação por encomenda e assim ocultar a encomendante predeterminada, a pessoa jurídica WALTER ALVES.

E se a real operação de importação foi por encomenda, conforme concluía a autoridade fiscal, cabia a importadora aparente informar, nas correspondentes DI, o nome da encomendante predeterminada, o que não ocorreu. E a conduta deliberada de ocultar a real importadora (encomendante) nos documentos que embasaram as operações de importação, implicou o cometimento da infração de interposição fraudulenta, definida no art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/1976.

Sabe-se que a importação por encomenda é aquela em que a compra da mercadoria no exterior é feita com recursos integrais do importador (requisito material) e, cumulativamente, atenda todas as formalidades fixadas na legislação (requisito formal). O requisito material encontra-se estabelecido no art. 11<sup>9</sup>, § 3º, da Lei 11.281/2006, regulamentado pelo art. 1º<sup>10</sup> da Instrução Normativa SRF 634/2006. Enquanto os requisito formal encontra-se

---

<sup>9</sup> "Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

[...]

§ 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)"

<sup>10</sup> "Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

---

determinado no art. 11<sup>11</sup>, § 1º, I, da Lei 11.281/2006, regulamentado pelos arts. 2º e 3º<sup>12</sup> da Instrução Normativa SRF 634/2006. O descumprimento de quais desses requisitos implicará descaracterização da operação de importação por encomenda.

Se o descumprimento for do requisito material, a operação será caracterizada como importação por conta e ordem. E como não há ocultação ou acobertamento do real importador, não se cogita da prática da infração de interposição fraudulenta e tampouco da infração por cessão nome, capitulada no art. 33 da Lei 11.488/2007.

E se o descumprimento for do requisito formal, a operação será caracterizada como importação por encomenda dissimulada, mediante ocultação do real importador encomendante. Neste caso, restará caracterizada a infração de interposição fraudulenta e o importador aparente e o real importador encomendante, por terem concorrido para a prática da infração, nos termos do art. 95<sup>13</sup>, IV e VI, do Decreto-lei 37/1966, responderão, conjunta ou isoladamente, pela pena de perdimento ou pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, se não localizada, consumida ou revendida.

Nos presentes autos, o conjunto probatório comprova a compra exclusiva do produto pela real importadora, a pessoa jurídica WALTER ALVES, mas não há provas de que a importação não tenha sido realizada com recursos da própria importadora.

Não se pode olvidar que a infração por cessão do nome somente resta caracterizada se o importador utilizou os recursos financeiros do real importador ou comprador. Em outras palavras, somente se comprovada que a importação foi realizada com

---

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente."

<sup>11</sup> "Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

[...]."

<sup>12</sup> "Art. 2º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

§ 1º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:

I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e  
II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.

§ 2º As modificações das informações referidas no § 1º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.

§ 3º Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004.

Art. 3º O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ.

Parágrafo único. Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda."

<sup>13</sup> "Art.95 - Respondem pela infração:

[...]

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

[...]

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)"

recursos de terceiro restará caracterizada a cessão do nome pelo importador aparente, com vista a ocultar o real importador ou comprador.

E caracterizada a cessão do nome, não se pode olvidar que o importador tem apenas a propriedade formal (aparente) do produto, mas não tem a propriedade de fato que, inequivocamente, pertence ao terceiro que forneceu os recursos para o custeio da operação. Nessa circunstância, revela-se de todo razoável e proporcional que o importador aparente responda apenas pela infração por cessão do nome, definida no art. 33 da Lei 11.488/2007, porque, efetivamente, essa é a conduta praticada pelo cedente do nome, informalmente, denominado de “testa de ferro” ou “laranja”.

De outro modo, se comprovado que o importador utilizou recursos financeiros próprios no custeio da operação de importação, individualmente, ele deteve ou chegou a deter a propriedade formal e de fato da mercadoria. Assim, nessa condição ele deve responder, em regime de coautoria com o real importador ou comprador oculto, pela pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, em conformidade com o disposto no art. 23, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 1.455/1976.

No caso em tela, no curso das operações de importação até a destinação final do produto no mercado interno, a importadora e a compradora exclusiva assumiram a propriedade formal e de fato dos produtos importados, logo, nos termos do art. 95<sup>14</sup>, I e VI, do Decreto-lei 37/1966, elas respondem, isolada ou conjuntamente, apenas pela pena de perdimento ou pela multa equivalente ao valor aduaneiro, se a mercadoria não for localizada, ou tenha sido consumida ou revendida, por terem concorrido para consumação da infração de interposição fraudulenta, descrito no art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/1976.

E no âmbito do processo nº 10314.728905/2014-71, acertadamente, a multa equivalente ao valor aduaneiro foi imposta às duas pessoas jurídicas, ou seja, foram sancionadas com a referida multa a importadora aparente e a real importadora encomendante. O referido processo, inclusive, já foi objeto de julgamento pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deste Conselho, por meio do acórdão nº 3401-003.426, em que, por unanimidade de votos, foi dado parcial provimento ao recurso da pessoa física solidária, a Srª Luciana Moreira Baptista, para apenas excluí-la do polo passivo da autuação. E mantidos no polo passivo da correspondente autuação tanto importador aparente quanto o importador oculto (comprador exclusivo).

Assim, a recorrente deve responder apenas pela infração de interposição fraudulenta objeto do referido processo. A multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, exigida nas presentes autuações, não é devida, porque não há provas nos autos de que a recorrente tenha cometido a infração de cessão do nome.

Por todas essas razões, uma vez demonstrada a inocorrência da infração por cessão do nome revela-se incabível a aplicação da multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, logo, a referida penalidade deve ser excluída da presente autuação.

### III- Da Conclusão

<sup>14</sup> “Art.95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

[...]

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)”

---

Por todo o exposto, vota-se por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para excluir a multa de 10% (dez por cento) por cessão do nome, capitulada no art. 33 da Lei 11.488/2007.

*(assinado digitalmente)*

José Fernandes do Nascimento

## Voto Vencedor

Conselheiro Charles Pereira Nunes

Diverge-se aqui do I. Relator somente quanto à exclusão da multa de 10% (dez por cento) por cessão do nome.

Conforme bem resumiu o voto vencido, no tópico "**Da interposição fraudulenta e da multa aplicada**",

"a fiscalização concluiu que houve interposição fraudulenta comprovada, mediante a ocultação, nos documentos instrutórios dos correspondentes despachos aduaneiros de importação, da pessoa jurídica WALTER ALVES, a adquirente exclusiva e, portanto, encomendante predeterminada do produto importado.

As provas indiciárias que levaram a fiscalização a concluir, que houve importação por encomenda dissimulada, foram as seguintes:

a) o contrato de compra celebrado com exportador indiano e a declaração de importação nº 05/0142127-5 encontrados com a real adquirente;

b) a baixa margem de lucro nas vendas da SHREE para a real importadora, que variava de 0,1% a 4,74%;

c) as datas de entrada e saída das mercadorias muito próximas e a concentração da revenda dos produtos, evidenciam que não houve negociação entre importador e adquirente, ou que tal negociação fora realizada previamente à importação;

d) nos conhecimentos de transporte terrestre (nacionais) encontrados no estabelecimento da real importadora existiam dois endereço: o da SHREE, no campo próprio para o endereço de entrega; e o endereço da pessoa jurídica WALTER ALVES, no campo próprio para observações, o que confirma que a entrega dos produtos era feita diretamente no endereço da real importadora;

e) o imóvel locado, em que instalada a recorrente SHREE, era de propriedade de Walter Alves Cavalcante, sócio-administrador da real importadora WALTER ALVES;

f) 80,34% das vendas da SHREE foram realizadas para a pessoa jurídica WALTER ALVES; e

g) os cabelos humanos importados por meio das DI, discriminadas na tabela de fls. 184/188, foram integralmente repassados à WALTER ALVES e as

respectivas notas fiscais de entrada emitidas pela SHREE ocorria no dia anterior à data de saída dos produtos, sendo, muitas vezes, a numeração das notas fiscais emitidas de forma sequenciada. Logo, os produtos importados não transitavam fisicamente pelo estabelecimento da SHREE, ele eram enviadas diretamente à encomendante.

Com base nesses elementos indiciários, a fiscalização entendeu que os produtos importados por meio das DI relacionadas na tabela de fls. 209/211 tinham a pessoa jurídica WALTER ALVES como o destinatária exclusiva e a encomendante predeterminada."

Inicialmente é preciso esclarecer que das 86 DI registradas de janeiro de 2011 a agosto de 2013, listadas no Relatório Fiscal às fls. 33-36, somente 48 DI estão sendo tratadas aqui visando aplicação da multa de 10% por cessão de nome no valor de R\$ 2.608.966,10.

No âmbito do processo nº 10314.728905/2014-71, que trata também destas 48 DIs, a multa de 100% do valor aduaneiro arbitrado, correspondente a interposição fraudulenta, foi imposta às duas pessoas jurídicas, ou seja, foram sancionadas com a referida multa tanto a importadora aparente - SHREE - quanto a real importadora encomendante - WALTER ALVES. O referido processo já foi objeto de julgamento pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deste Conselho, por meio do acórdão nº 3401-003.426, em que, por unanimidade de votos, foi dado parcial provimento ao recurso da pessoa física solidária, a Srª Luciana Moreira Baptista, para apenas excluí-la do polo passivo da autuação. E mantidos no polo passivo da correspondente autuação tanto importador aparente quanto o importador oculto (comprador encomendante).

Pois bem, os fatos indiciários acima são incontroversos e embora a recorrente considere-os normais na prática comercial o certo é que eles formam indícios convergentes e congruentes que caracterizam a interposição fraudulenta com identificação, pela fiscalização, do real adquirente da mercadoria até então oculto. Esta situação, aliada à falta de cumprimento da obrigação do importador identificar o encomendante na DI, caracteriza-se **automaticamente** o instituto da Cessão de Nome tendo o importador como cedente, quadro análogo aos dois lados da mesma moeda. Se fosse o caso de interposição fraudulenta presumida se aplicaria alternativamente a sanção administrativa de inaptidão, pois o real adquirente permaneceria oculto e não haveria como identificá-lo a título de cessionário.

Esclareça-se que diferentemente das operações realizadas no comércio interno, as importações sofrem restrições específicas impostas pelo controle aduaneiro visando identificar eventual ocultação do real adquirente da mercadoria mediante fraude ou simulação, que em regra se faz em conluio com o importador que registra a declaração de importação.

Neste contexto o conceito de importação por conta (recursos financeiros) e ordem (pedido de compra) de terceiro ou apenas por ordem (mera encomenda), bem como as informações complementares prestadas à Receita Federal sobre este terceiro, são de extrema importância para que o importador e seu cliente não sejam responsabilizados por causarem dano ao erário.

Estas informações são fornecidas à aduana mediante habilitação do encomendante no Siscomex e sua posterior identificação na DI como adquirente. Ainda que os recursos sejam considerados próprios do importador, tanto ele quanto o encomendante devem prestar estas informações complementares à aduana. Apenas na operação por conta própria sem comprador/adquirente predeterminado o importador está dispensado de identificar o comprador, exatamente porque seu cliente ainda não seria conhecido para ser informado na DI, o que não é o caso dos autos.

O arcabouço legal de combate a esse tipo de fraude é basicamente o seguinte:

**Lei nº 11.281/06**

*Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.*

*§ 1º A Secretaria da Receita Federal:*

*I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e*

*II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.*

*§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*

*§ 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007)*

*Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

*Art. 14. Aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que trata a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nas importações de que trata o art. 11 desta Lei.*

Como se observa, a compreensão dos termos REVENDA e RECURSOS PRÓPRIOS esclarecerão se a operação é típica de: (i) operação por conta própria para revenda da mercadoria a cliente indeterminado (ii) revenda de mercadoria a cliente predeterminado em virtude de encomenda ou (iii) mero serviço prestado com importação de mercadoria por conta e ordem de terceiro.

Nas operações dos tipos (i) e (ii) o cliente/comprador desconhece os custos de compra do importador e este ao revender a mercadoria corre o risco de lucro ou prejuízo, risco esse assumido pelo importador-comerciante que põe seus recursos financeiros nesta atividade. Por outro lado, a mera prestação de serviço de importação (tipo iii) gera comissão sem risco comercial pois ali inexiste compra e venda e tampouco utilização de recursos próprios.

No caso em análise (tipo ii) a revenda de mercadoria a cliente predeterminado em virtude de encomenda exige obediência à Instrução Normativa nº 634, de 2006, que estabelece:

*Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.*

*Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.*

*Art. 2º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).*

[...]

*Art. 3º O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ.*

Para não ser equiparado a estabelecimento industrial, conforme previsto no art. 13, ou praticar qualquer infração sem despertar atenção do fisco, o verdadeiro adquirente se oculta deixando de se habilitar no siscomex; por sua vez o importador ao deixar de identificá-lo na DI torna-se mero cedente do seu nome visando atender esta necessidade do encomendante o que geralmente vem acompanhada de outras infrações como se observa no caso em análise.

Diante da constatação desta prática o importador é punido na forma abaixo.

*Lei 11.488/2007*

*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). (grifei)*

*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.*

Vê-se portanto que uma vez comprovada a interposição fraudulenta com identificação do real adquirente da mercadoria, como é o caso em análise, a aplicação da multa por cessão de nome ao importador ostensivo é mera consequência imposta pela lei.

Ainda que a importação seja feita por encomenda em virtude dos recursos serem considerados do próprio importador, o fato é que os autos demonstram o conluio dele com seu cliente no sentido de ocultá-lo nas operações de importação de cabelo.

**Conclusão.**

---

Isto posto, voto por rejeitar as preliminares arguídas e no mérito negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Charles Pereira Nunes - Redator designado