



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11128.720860/2017-08
RESOLUÇÃO	3402-004.276 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUELY NASCIMENTO COSTA DE SOUZA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por voto de qualidade, sobrestar a apreciação do presente Recurso Voluntário, até a ocorrência do trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ), nos termos do disposto no artigo 100, do RICARF/2023. Após retornem-se os autos, para julgamento do Recurso Voluntário interposto. Vencidas as conselheiras Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (relatora), Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos, que votaram por superar o sobrestamento com base no parágrafo único do art. 100 do RICARF/2023 para, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Assinado Digitalmente

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros José de Assis Ferraz Neto, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Celso José Ferreira de Oliveira (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves, substituído pelo conselheiro Celso José Ferreira de Oliveira.

RELATÓRIO

Versa o presente processo sobre os Autos de Infração lavrados (fls. 1130/1234), para a exigência do crédito tributário no valor de 1.696.435,95, relativo ao Imposto de Importação-II, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI-Importação), COFINS e contribuição para o PIS incidentes na importação, acrescidos dos juros de mora e da multa de ofício de 75%, bem como a multa por classificação incorreta da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), prevista art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 27 de agosto de 2001, a multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, nos termos do parágrafo único do art. 88 da MP 2158-35/2001, além da multa de R\$ 200,00 por apresentação de cada fatura comercial em desacordo com as indicações do Regulamento, conforme art. 107, inciso X, alínea "c" do Decreto-Lei nº 37/66 com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/03, regulamentado pelo art. 715 do Decreto nº 6.759/09.

Por bem relatar os fatos, adota-se o relatório de primeira instância:

Conforme o Relatório Fiscal, fls. 318/346, a contribuinte importou mercadorias descritas nas declarações de importação como “Cabelos em Bruto para Utilização em Treinamento de Confecções de Perucas e Penteados”, tendo sido por ela classificadas com o código NCM 0501.00.00.

Informa que a Seção de Procedimentos Especiais - SAPEA -, da Alfândega do Aeroporto de Viracopos, realizou procedimento previsto na IN RFB nº1.169/2011 por suspeita de irregularidades na Declaração de Importação nº 14/1248229-3, registrada por esta importadora, em 03/07/2014, tendo solicitado laudo técnico para três amostras coletadas, o qual concluiu que se trata de cabelos humanos virgens, ou seja, que não sofreram tratamentos químicos, com cutículas capilares intactas e com os fios dispostos em um mesmo sentido, sem serem do mesmo comprimento.

Com base no laudo técnico efetuado, a fiscalização concluiu que se trata de CABELO HUMANO DO TIPO REMY SINGLE DRAWN, cujos fios estão dispostos no mesmo sentido, devendo ser classificado, portanto, na NCM 6703.00.00. Informa, ainda, que os cabelos do tipo “REMY” não sofrem processamento químico, mas apenas limpeza e procedimentos sanitários obrigatórios, como é o caso. E, considerando que, das 48 declarações de importação registradas pela importadora na NCM 05010000, 32 possuem idênticas características com relação ao exportador, país de origem, código NCM, descrição da mercadoria e períodos próximos da DI paradigma (nº 14/1248229-3), concluiu que se trata da mesma mercadoria, de acordo com a autorização constante do art. 667 do Decreto nº 6.759/2009.

Além disto, demonstra que o valor real das mercadorias varia entre US\$ 120,00 e US\$ 895,00 por quilo, escalonado conforme o comprimento da mecha de cabelo, cujos preços foram obtidos de cotações recebidas por diversos fornecedores. Alerta que a tabela contém a média dos preços cotados e se o fornecedor dispunha de diversas qualidades de cabelos, foram consideradas as mais baratas (fls. 343/344). Argumenta que, diante da não apresentação das faturas originais assinadas pelo exportador, tampouco cópias, mas somente rascunhos sem assinatura do emitente, buscou amparo legal no inciso II do art.86 do Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 6.759/2009 - para o arbitramento do preço da mercadoria.

Informa que, dentro da ordem sequencial dos critérios de arbitramento prevista no parágrafo único do art.86, não foi possível utilizar o inciso I, pois os trabalhos de fiscalização têm demonstrado a presença frequente de fraudes relativas a preço e classificação, de maneira que não se pode considerar, para a análise detalhada que se faz necessária aqui, as médias de preços declaradas nas importações que são disponibilizadas em sistemas de informações agregadas, como o “Alice Web”, do MDIC, em vista de estarem influenciadas por fraudes de valor, descrição e classificação fiscal. Sendo assim, foram reclassificadas 32 declarações de importação, no código NCM 6703.00.00, sendo o valor aduaneiro arbitrado com o preço mínimo de US\$120,00/Kg para o cabelo humano do tipo REMY SINGLE DRAWN.

Regularmente cientificada (fls.1047/1048), a interessada apresentou impugnação (fls. 1052/1093), na qual, em síntese: Alega, preliminarmente, a nulidade do auto de infração, por ausência de descrição dos dispositivos infringidos, especialmente quanto à multa de R\$ 783.993,70, não apontando a hipótese de incidência e tampouco o fato gerador. E se há dúvida acerca da legislação aplicável a autoridade fiscal deveria deixar de punir o contribuinte, como revela o artigo 112 do CTN. Além disto, o auto de infração deveria descrever especificamente o dispositivo legal violado, conforme o artigo 10, inciso IV, do Decreto 70.235/72. Aduz que a autoridade fiscal não aponta a alíquota incidente sobre o valor arbitrado, além de sequer descrever o valor arbitrado e a taxa de conversão, contrariando a obrigatoriedade da motivação dos atos administrativos e de indicação dos fatos no lançamento de ofício com o princípio do contraditório e da ampla defesa que deve ser respeitado na esfera administrativa.

No mérito, argumenta que o Acordo de Valoração Aduaneira deve ser respeitado e que a valoração aduaneira deve ser feita nos termos do AVA/GAT, como determina o artigo 2º da Instrução Normativa 327/2003. Afirma que a MP 2.158-35 é inaplicável no presente caso, pois é inconstitucional o arbitramento da base de cálculo de tributos por Medida Provisória, por ser matéria reservada à lei complementar.

Ademais, existem dois requisitos para o arbitramento da base de cálculo de tributos nos termos da MP 2.158-35: (i) fraude, dolo ou conluio; (ii) que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado, sendo que a fiscalização não teceu qualquer comentário sobre estes dois requisitos. Argumenta que não há subfaturamento; quando muito há subvaloração atraindo a aplicação do AVA.

E que o artigo 70 da Lei 10.833/03 tem lugar apenas se a fatura comercial não for apresentada e não quando a fatura é apresentada embora sem cumprir os requisitos legais. Alega que apresentou os contratos de câmbio, os extratos das contas correntes, os Livros de Razão Analítico, Entrada e Diário de 2012 a 2015, sendo que cabe à fiscalização a prova de adulteração do preço e de subvalorização que autorizam o rechaço ao método de valoração do preço de transação das mercadorias. Alega que a descrição, no idioma original do SH, retirado do site da Comissão de Comércio Internacional dos Estados Unidos, aponta que a real diferença entre as posições 0501.00 e 6703.00 é o fato de o cabelo ser “trabalhado” ou bruto (ou virgem, UNWORKED) e não o alinhamento dos fios. Ser trabalhado é o adjetivo que lhe confere a característica essencial. De outro lado, o perito nomeado pela fiscalização do processo 19482.720021/2015-92 atestou que os cabelos importados são virgens, isto é, “não sofreram tratamentos químicos ou físicos de nenhuma espécie”. Sendo assim, os cabelos importados foram corretamente descritos e classificados nas declarações de importação. Argumenta que deveria haver a aplicação do segundo método de valoração aduaneira, descrito no art. 2 e art. 15 do Acordo de Valoração Aduaneira, pois o próprio exportador das mercadorias, em e-mail direcionado diretamente à fiscalização, foi de que o preço do cabelo importado é de 35 dólares por quilo. Todavia, tal e-mail não foi considerado ou sequer desconsiderado pela fiscalização ao arbitrar o valor aduaneiro das mercadorias.

Aduz que o preço médio das mercadorias no mercado internacional é muito próximo dos valores descritos nas declarações de importação, de acordo com o TRADEMAP, que é uma base de dados mantida pela ONU, OMC e ITS que registra operações no Comércio Exterior de 220 países e espelha a realidade dos preços no comércio internacional. Assim, temos que o preço médio de exportação de cabelo na posição 67030000, provenientes da China, é de aproximadamente 10 USD/KG, enquanto os provenientes dos Estados Unidos é de 5 USD/KG, considerando-se a origem conforme a pesquisa efetuada pela fiscalização da Alfândega do Aeroporto de Viracopos, no outro processo administrativo em que foi baseado este lançamento, para chegar ao valor aduaneiro pelo terceiro método.

Argumenta que era plenamente possível o arbitramento do valor aduaneiro dos bens importados pelo método valor de revenda, devendo ser, ainda, aplicado o art. 112 do CTN, em caso de dúvida quanto ao perfeito enquadramento do fato a norma. Alega, por fim, serem descabidas todas as exigências, devendo o auto de infração ser declarado nulo, ou, subsidiariamente ser julgado insubsistente, cancelando-se a sanção aplicada.

Em 21 de junho de 2017, os presentes autos foram baixados em diligência (fls. 1111/1112), para que a fiscalização demonstrasse adequadamente os fatos geradores dos tributos e multas lançadas, para cada uma das 32 declarações de importação, apresentando planilha na qual constasse a forma de apuração/cálculo dos valores aduaneiros arbitrados, por fato gerador (data/DI/Adição), informando a quantidade de mercadoria, os valores em dólares e em reais lançados, tomando-se como referência o valor arbitrado de US\$120,00/Kg e incluindo as demais parcelas componentes do preço (ex: frete), bem como a taxa de conversão utilizada,

demonstrando também a diferença entre o preço declarado e o arbitrado e o que mais a auditoria considerasse conveniente para esclarecer as questões levantadas. Se for o caso, proceder conforme o que determina o art.18, § 3º do Decreto 70.235/1972.

O processo foi encaminhado à fiscalização, que retificou as bases de cálculo dos tributos, juntando os novos demonstrativos de apuração, às fls. 1130/1234, e as planilhas de fls. 1274/1277. Os valores atuais dos autos de infração constam das fls.1159, 1188, 1207 e 1226, e totalizam o montante de R\$ 1.696.435,95 (fl. 1234). Ciente da diligência na data de 08/08/2017 (fls. 1307/1310), a interessada se manifestou nos termos da impugnação tempestiva de fls. 1313-1348, na qual informa que, após a diligência, todos os pontos descritos nos itens 2.1 e 2.2 da impugnação originalmente apresentada foram corrigidos e reapresenta as suas as razões descritas nos itens 3 e seguintes da impugnação original.

O acórdão nº 07-41.045 proferido pela 7ª Turma DRJ/FNS manteve a autuação em razão de verificar que está correta a reclassificação procedida pelo fisco para a mercadoria importada, no código NCM 6703.00.00, o que implica na aplicação da multa de 1% por classificação incorreta, prevista no art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 27 de agosto de 2001, bem como no recálculo dos tributos devidos, em caso de diferenças de alíquotas.

Devidamente intimado, foi interposto recurso voluntário cujos argumentos são: preliminarmente, nulidade do acórdão por falta de motivação e, no mérito, reforça os argumentos já apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade, sendo assim, dele tomo conhecimento.

PRELIMINARMENTE

1- DA NULIDADE POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO

A recorrente alega que a descrição dos fatos presente no Auto de Infração sequer deveria existir já que a multa é indevida em razão da falta de legitimidade da parte (já enfrentada nas razões supracitadas), bem como a falta de clareza nos fatos expostos pela fiscalização, quando da lavratura do auto de infração.

Inicialmente, verifica-se que todos as fundamentações apresentadas pela impugnante foram exaustivamente analisadas pela DRJ e todos os argumentos foram devidamente relatados no AI.

Isto posto, rejeito a preliminar.

Ademais, entendo que a proposta de resolução alega de ofício pelo Conselheiro Arnaldo, não se faz necessária isso porque a questão da classificação fiscal já está madura para ser analisada.

Dois pontos importantes devem ser analisados no caso:

- 1) A classificação fiscal adotada para “os cabelos virgens”;
- 2) O Método de valoração aduaneiro adotado pela fiscalização.
- 3)

No que se refere às questões de classificação fiscal, observa-se que a fiscalização, após laudo às fls. 847- 857 adotou a NCM 6703.0000 em detrimento da NCM 0501.0000, adotada pela recorrente.

Curiosamente, apesar do laudo técnico realizado a pedido da própria fiscalização esclarecer que *“As cutículas capilares das mechas examinadas encontram-se intactas, ou seja, não sofreram qualquer tipo de tratamento químico (tintura, descoloração, entre outros) ou físico (uso de calor excessivo) que permitissem a desestruturação de sua camada externa formada pelas cutículas capilares”*, o fiscal adotou a posição:

67 Penas e penugem preparadas e suas obras; flores artificiais; obras de cabelo	
67010000	Pelos e outras partes de aves, com as suas penas ou penugem, penas, partes de penas, penugem e artefatos destas matérias, exceto os produtos da posição 05.05, bem como os cânamos e outros canos de penas, trabalhados.
6702	Flores, folhagem e frutos, artificiais, e suas partes; artefatos confeccionados com flores, folhagem e frutos, artificiais.
67030000	<u>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.</u>

A atividade de definição de classificação fiscal consiste na aplicação da norma tributária ao fato. Contudo, muitas vezes, não se pode prescindir do aporte de informações técnicas em tal procedimento, precípua da autoridade fazendária, ainda que implementado por iniciativa do sujeito passivo, sob condição de ulterior homologação.

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), é um método internacional de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições. Esse sistema foi criado para promover o desenvolvimento do comércio internacional, assim como aprimorar a coleta, a comparação e a análise das estatísticas, particularmente as do comércio exterior.

Além disso, o SH facilita as negociações comerciais internacionais, a elaboração das tarifas de fretes e das estatísticas relativas aos diferentes meios de transporte de mercadorias e de outras informações utilizadas pelos diversos intervenientes no comércio internacional. Também é utilizado para a tributação das saídas de produtos das empresas industriais ou equiparadas a industriais.

A composição dos códigos do SH, formado por seis dígitos, permite que sejam atendidas as especificidades dos produtos, tais como origem, matéria constitutiva e aplicação, em um ordenamento numérico lógico, crescente e de acordo com o nível de sofisticação das

mercadorias. O Sistema Harmonizado (SH) abrange: Nomenclatura – Compreende 21 seções, composta por 96 capítulos, além das Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição. Os capítulos, por sua vez, são divididos em posições e subposições, atribuindo-se códigos numéricos a cada um dos desdobramentos citados. Enquanto o Capítulo 77 foi reservado para uma eventual utilização futura no SH, os Capítulos 98 e 99 foram reservados para usos especiais pelas Partes Contratantes.

O Brasil, por exemplo, utiliza o Capítulo 99 para registrar operações especiais na exportação; Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado – Estabelecem as regras gerais de classificação das mercadorias na Nomenclatura; Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) – Fornecem esclarecimentos e interpretam o Sistema Harmonizado, estabelecendo, detalhadamente, o alcance e conteúdo da Nomenclatura. As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) são as seguintes:

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes regras: 1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar. b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3. 3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte: a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria. b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra

3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4. As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes. 5. Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes: a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos.

6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Como pode ser compulsado acima, o Sistema Harmonizado (SH) tem 6 regras gerais que regem a classificação de mercadorias. As cinco primeiras são utilizados para determinar a posição. A 6ª Regra determina que as 5 Regras anteriores devem ser utilizadas para a classificação nas subposições de 1º e 2º nível sucessivamente.

A classificação das mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul, tem por base a Nomenclatura do SH - Sistema Harmonizado. As Regras Gerais para interpretação do SH - Sistema Harmonizado, aprovadas pelo Decreto Legislativo nº 71, de 1988, promulgadas pelo Decreto nº 97.409, de 1988, é regida por determinadas regras a serem seguidas.

A primeira delas estabelece que, para efeitos legais, a classificação será pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas regras que se sucedem. Portanto, quando houver dúvidas quanto a determinada posição, recorreremos sucessiva e primeiramente as notas de seção e as notas de capítulo, que prevalecem, para efeitos de classificação, sobre qualquer outra consideração.

Complementarmente, utilizamos as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 28/01/1992, e que são parte integrante do sistema de classificação de mercadorias, e que tem a função de elucidar pontos que eventualmente se encontrem obscuros na utilização da TIPI.

Logo, diante dos esclarecimentos acima, observo ser a posição adotada pela fiscalização é, de fato, a correta para o caso.

Conduto, não obstante esse entendimento, observo que a recorrente havia discutido a questão da classificação fiscal judicialmente, através do processo 0001757-95.2018.4.03.6105, que tramitou na 1ª vara federal de campinas e consoante consulta pública realizada por esta Conselheira, o processo transitou em julgado em 07/03/2022, com reconhecimento que a NCM adotada pelo contribuinte é a correta, em função de laudo pericial favorável a recorrente, não devendo, em juízo administrativo, adotarmos posicionamento diverso.

Por conseguinte, no que tange às questões de valoração aduaneira, seis são os métodos de aplicação para determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas, de aplicação sucessiva (AVAGATT):

- 1º método: valor de transação;
- 2º método: valor de transação de mercadorias idênticas;
- 3º método: valor de transação de mercadorias similares;
- 4º método: valor de revenda;
- 5º método: valor computado;
- 6º método: valor obtido por critérios razoáveis.

Conforme se verifica do relatório fiscal, a autoridade fiscal adotou o 3º método, vejamos: *“Vale destacar que pesquisa no Sistema da Receita Federal revelou que o subfaturamento nesta mercadoria é generalizado. Somando somente os importadores, cujo preço médio declarado é inferior a US\$20,00/kg, temos mais de 442 toneladas de cabelos importados desde 2011, o que pode corresponder a mais de US\$44 milhões em remessa ilegal de divisas e mais de R\$40 milhões em tributos iludidos”,* mesmo após a empresa ter prestado esclarecimentos informando que: *“ Ainda neste momento, informou que a contribuinte negocia preços por meio de “conference calls” no “SKYPE” e que as faturas comerciais emitidas pelo exportador refletem o negociado entre as partes (...) Em 28/09/2016, apresentou os Livros Razão analítico ano de 2012 a 2015; Livros de entrada ano 2012 a 2015 e Livros Diário ano 2012 a 2015. Sendo assim, dos documentos solicitados no Termo de Início foram apresentados os seguintes, por meio dos Dossiês de Atendimento nº10010.026370/0316-68 e nº10010.028661/0416-53, além dos livros acima citados: 1) Extrato bancário com o timbre do Banco BRADESCO, sem identificação a quem pertence a movimentação, indicando ser relativo ao período de janeiro de 2012 a dezembro de 2013; 2) Declarações de Importação acompanhadas dos contratos de câmbio, “packing list” e rascunho das faturas (drafts).”, às fls. 148-149 do relatório fiscal.*

O arbitramento do valor foi adotado pela fiscalização em razão de, apesar dos diversos pedidos de prorrogação de prazo, a recorrente não teria apresentado as faturas originais

assinadas que, e conforme preceitua o inciso II do art. 553 do Regulamento Aduaneiro, compõem um dos documentos obrigatórios de instrução da declaração de importação.

Erro crasso.

Isso porque, apenas quando há fraude, sonegação ou conluio, sem que seja possível determinar o preço efetivamente praticado, o afastamento do AVA/Gatt e a determinação da base de cálculo do imposto de importação a partir de um "arbitramento" de preço estão autorizados pelo artigo 88 da MP nº 2.158-35/2001, contudo, é de se observar que em momento algum ficou comprovado pela fiscalização que os documentos apresentados são frutos de fraude e, não se admitindo que haja uma mera presunção pra isso, logo, a metodologia do AVA/GATT não deveria ter sido afastada.

A falta de apresentação de certos documentos pela empresa deveria fazer com que a fiscalização passasse a adotar, então, o 2º método de valoração aduaneira, o valor de transação idênticas e, não, simplesmente determinar o valor das mercadorias por arbitramento.

Ademais, insta frisar que a MP nº 2.158-35/2001, quando trata do "arbitramento", não se refere a valor aduaneiro, mas sim a preço, que, segundo o Artigo 1º do AVA/GATT, é uma parcela do valor aduaneiro. Isso significa que, nesse caso, para que a valoração da mercadoria esteja completa, após o "arbitramento" de preço, é preciso retornar ao AVA/Gatt para que as demais parcelas do valor aduaneiro sejam incorporadas no cálculo.

Logo, o correto neste caso, é que a fiscalização adotasse o segundo, conforme art. 82 do RA, que autoriza a autoridade aduaneira a decidir pela impossibilidade da aplicação do primeiro método quando houver dúvidas da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor e, ao mesmo tempo, as explicações, documentos ou provas complementares, apresentados pelo importador, não sejam suficientes para esclarecer a dúvida existente.

Por fim, observo que há nos autos cópias das trocas de e-mails com o fornecedor capazes de corroborar as negociações realizadas entre as partes, mantendo a aplicação do primeiro método de valoração, devendo o auto de infração ser cancelado sem qualquer necessidade de diligência.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, redator designado.

Tendo o colegiado resolvido, por voto de qualidade, sobrestar a apreciação do presente Recurso Voluntário até a ocorrência do trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ), nos termos do disposto no art. 100 do RICARF/2023, coube a mim a elaboração do voto vencedor, o que passo a fazer em sucessivo.

As conselheiras vencidas, entendendo ser caso de sobrestamento, votaram por superá-lo com base no parágrafo único do art. 100 RICARF/2023, para, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário, no que não foram acompanhadas pela maioria qualificada do Colegiado.

Para a i. Relatora, em que pese a NCM adotada pela Fiscalização seja, de fato, a correta para o caso, a classificação fiscal das mercadorias já havia sido discutida judicialmente, com decisão favorável à Recorrente, de tal sorte que não caberia a adoção de posicionamento diverso em juízo administrativo.

Mas não é verdade que a Recorrente teve reconhecida a NCM por ela adotada no processo 0001757-95.2018.4.03.6105, conforme afirma a i. Relatora.

Se buscarmos as razões de decidir adotadas pelo magistrado na Apelação Criminal nº 0001757-95.2018.4.03.6105, veremos que a aqui Recorrente foi lá absolvida com base no princípio do *in dubio pro reo*, uma vez que não foi possível esclarecer a correta classificação fiscal das mercadorias importadas.

Pelo laudo pericial é possível concluir que, apesar de os cabelos estarem dispostos no sentido do corte para ponta, havia uma diferença de até 5 cm (cinco centímetros) no comprimento dos fios, sendo que o fato de os cabelos estarem higienizados (cfr. foto, fl. 25, Id n. 160445547) não interferiu na classificação do perito como sendo cabelo bruto.

Logo, há dúvidas quanto a classificação correta a ser utilizada, uma vez que os fatos ocorreram em 03.07.14 e a própria Receita Federal do Brasil emitiu orientações, em 16.04.18, visando esclarecer qual a classificação a ser utilizada para importação da mercadoria cabelos humanos, pois pela atual orientação da Receita Federal do Brasil e conforme informações do laudo técnico, a mercadoria poderia ser declarada com o NCM 0501.00.00, a qual foi utilizada pela ré à época dos fatos.

Portanto, deve ser aplicado o princípio do *in dubio pro reo*, uma vez que não houve outras provas periciais elaboradas em sede judicial ou extrajudicial aptas a esclarecer a correta classificação NCM.

Quanto à valoração aduaneira procedida pela Fiscalização, a i. Relatora critica o arbitramento do preço feito pela Fiscalização com base no art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001,

argumentando que isso só seria possível de ser feito no caso de fraude, sonegação ou conluio, e que a falta de apresentação das faturas originais assinadas deveria resultar na valoração com base no 2º método de valoração aduaneira, qual seja, o valor de transação de mercadoria idêntica.

Mas também aqui discordo do entendimento expresso pela i. Relatora.

O arbitramento previsto no art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001, está autorizado, de fato, quando restar caracterizada a fraude, a sonegação ou o conluio. Mas ele também está autorizado pela lei quando o importador não mantiver em boa guarda e ordem, ou não apresentar para a Fiscalização, quando exigidos, os documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, conforme previsto na alínea “a” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003.

Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará: (Vide)

...

II - se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:

a) o arbitramento do preço da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo, conforme os critérios definidos no art. 88 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, se existir dúvida quanto ao preço efetivamente praticado; e

E esse é o caso dos autos, onde a Fiscalização partiu para o arbitramento do preço em razão do fato de a Recorrente não ter apresentado as faturas originais assinadas.

Dessa forma, não há como decidir, no mérito, a favor da Recorrente, de tal sorte que não vejo como superar o sobrestamento do julgamento previsto no parágrafo único do art. 100 do RICARF.

Parágrafo único. O sobrestamento do julgamento previsto no caput não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado.

Superada essa questão (possibilidade de julgar o mérito favoravelmente à Recorrente), o Colegiado resolveu, com base no art. 100 do RICARF/2023, sobrestar o julgamento do Recurso Voluntário até a ocorrência do trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ), por entender que o tempo transcorrido para julgamento das multas discutidas nos autos, pode, a depender do entendimento que se possa ter a respeito da natureza da infração que ensejou a aplicação da multa, atrair o disposto no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, no sentido de que seja reconhecida a ocorrência de prescrição intercorrente no presente processo.

Para melhor entender essa matéria relativa à prescrição intercorrente, é preciso destacar que, em 27 de março de 2025, foi publicado o Acórdão relativo ao julgamento do Tema Repetitivo 1.293, proferido pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, que deixou assim consignado em sua ementa:

ADMINISTRATIVO. ADUANEIRO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 1º, § 1º, DA LEI 9.873/99. INCIDÊNCIA DO COMANDO LEGAL NOS PROCESSOS DE APURAÇÃO DE INFRAÇÕES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA (NÃO TRIBUTÁRIA). DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO CORRESPONDENTE À SANÇÃO PELA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA QUE SE FAZ A PARTIR DO EXAME DA FINALIDADE PRECÍPUA DA NORMA INFRINGIDA. FIXAÇÃO DE TESES JURÍDICAS VINCULANTES. SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO: PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

1. A aplicação da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 encontra limitações de natureza espacial (relações jurídicas havidas entre particulares e os entes sancionadores que componham a administração federal direta ou indireta, excluindo-se estados e municípios) e material (inaplicabilidade da regra às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária, conforme disposto no art. 5º da Lei 9.873/99).

2. O processo de constituição definitiva do crédito correspondente à sanção por infração à legislação aduaneira segue o procedimento do Decreto 70.235/72, ou seja, faz-se conforme "os processos e procedimentos de natureza tributária" mencionados no art. 5º da Lei 9.873/99. Todavia, o rito estabelecido para a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pelo descumprimento de uma norma de conduta é desimportante para a definição da natureza jurídica da norma descumprida.

3. É a *natureza jurídica* da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para dizer se tal ou qual infração à lei deve ou não obediência aos ditames da Lei 9.873/99, e não o procedimento que tenha sido escolhido pelo legislador para se promover a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pela infração praticada. O procedimento, seja ele qual for, não tem aptidão para alterar a natureza das coisas, de modo que as infrações de normas de natureza administrativa não se convertem em infrações tributárias apenas pelo fato de o legislador ter estabelecido, por opção política, que aquelas serão apuradas segundo processo ou procedimento ordinariamente aplicado para estas.

4. Este Tribunal Superior possui sedimentada jurisprudência a reconhecer que nos processos administrativos fiscais instaurados para a constituição definitiva de créditos tributários, é a *ausência de previsão normativa específica* acerca da prescrição intercorrente a razão determinante para se impedir o reconhecimento da extinção do crédito por eventual demora no encerramento do contencioso fiscal, valendo a regra de suspensão da exigibilidade do art. 151, III, do CTN para

inibir a fluência do prazo de prescrição da pretensão executória do art. 174 do mesmo diploma. Nesse particular aspecto, o regime jurídico dos créditos "não tributários" é absolutamente distinto, haja vista que, para tais créditos, temos justamente a *previsão normativa específica* do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 a instituir prazo para o desfecho do processo administrativo, sob pena de extinção do crédito controvertido por prescrição intercorrente.

5. Em se tratando de infração à legislação aduaneira, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela violação da norma será de direito administrativo se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado. Precedente sobre a matéria: REsp n. 1.999.532/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 9/5/2023, DJe de 15/5/2023.

6. Teses jurídicas de eficácia vinculante, sintetizadoras da *ratio decidendi* do julgado paradigmático: 1. *Incidirá a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.* 2. *A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.* 3. *Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.*

7. Solução do caso concreto: ao conferir natureza jurídica tributária à multa prevista no art. 107, IV, e, do DL 37/66, e, por consequência, afastar a aplicação do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 ao procedimento administrativo apuratório objeto do caso concreto, o acórdão recorrido negou vigência a esse dispositivo legal, divergindo da tese jurídica vinculante ora proposta, bem como do entendimento estabelecido sobre a matéria em precedentes específicos do STJ (REsp 1.999.532/RJ; AgInt no REsp 2.101.253/SP; AgInt no REsp 2.119.096/SP e AgInt no REsp 2.148.053/RJ).

8. Recurso especial provido.

Como se percebe das teses firmadas pelo STJ sob esse Tema 1.293, a prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, incide quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais

de 3 anos, seno que, para o STJ, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.

Nos termos do que decidido pelo STJ, só não incide o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Então, dois são os aspectos que devem ser considerados para a aplicação do que foi decidido pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos: 1) o prazo de paralisação do processo; e 2) a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração cometida.

Em relação ao primeiro aspecto, é de se notar que o processo, na DRJ, ficou pendente de julgamento ou de despacho por mais de sete anos, o que ultrapassa o prazo previsto no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, para que reste caracterizada a prescrição intercorrente.

Quanto à natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração cometida, em que pese a decisão do STJ tenha estabelecido alguns parâmetros definidores, a aplicação e elucidação desses parâmetros envolvem um grau de subjetividade bastante significativo.

Não há dúvidas de que a prescrição intercorrente pode se operar em relação à multa prevista no art. 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-Lei nº 37, de 1966, aplicada, em uma operação de exportação, em razão do descumprimento de obrigação de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, afinal de contas essa foi a multa especificamente analisada pelo STJ no Tema 1.293.

Mas parece não haver certeza de quais são as outras multas que podem estar sujeitas à prescrição intercorrente de que trata o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999.

No caso que aqui se analisa, a Fiscalização aplicou a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, por erro de classificação fiscal, a multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado e a multa de R\$ 200,00 por apresentação de fatura comercial em desacordo com as indicações do Regulamento, multas essas que, a depender do entendimento que se tenha, podem revelar uma natureza não tributária, o que atrairia a prescrição intercorrente para o presente processo.

Por essa razão, e tendo em vista que o Tema 1.293 ainda não foi julgado de forma definitiva pelo STJ, o caminho a ser seguido no presente processo é aquele que foi apontado pelo art. 100 da Portaria MF nº 1.634, de 2023 (RICARF/2023), que diz que o processo deve ser sobrestado até que ocorra o trânsito em julgado:

Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

Diante disso, voto por sobrestar o julgamento do presente Recurso Voluntário na 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, destacando que, havendo o trânsito em julgado do Tema Repetitivo 1.293 do STJ, o processo deverá retornar para o Colegiado, com a devolução de todas as matérias, inclusive no que diz respeito à natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração cometida, para que o julgamento possa ser concluído.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles