



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta Interna nº 26 - Cosit

Data 13 de setembro de 2013

Origem DIANA DA SRRF03

Assunto: Normas de Administração Tributária

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NORMA SECUNDÁRIA SANCIONATÓRIA MULTA DO INCISO III DO ART. 711 DO REGULAMENTO ADUANEIRO. ASPECTO MATERIAL. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. VEDAÇÃO À ATUAÇÃO CONTRADITÓRIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

A hipótese de incidência abstrata de multa é norma sancionatória secundária subjacente à norma primária que regula a conduta requerida.

O aspecto material da multa do inciso III do art. 711 do Regulamento Aduaneiro é omitir ou prestar de forma inexata informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial.

As informações descritas nos incisos do § 1º do art. 711 do Regulamento Aduaneiro são exemplificativas. Qualquer informação constante do anexo único da IN SRF nº 680, de 2006, pode ocasionar a aplicação da referida multa.

Inexiste obrigatoriedade de se comprovar a ocorrência de dano ao controle aduaneiro, pois tal restrição é estranha à regra-matriz de incidência da multa. A responsabilidade aduaneira-tributária é objetiva, não tendo de se comprovar culpa ou dolo.

A inexistência de conduta contrária ao ordenamento jurídico impede a aplicação da multa contida na norma secundária.

Dispositivos Legais: art. 237 da Constituição da República; arts. 113, 115 e 136 do CTN; art. 84 da MP nº 2.158-35, de 2001; art. 69 da Lei nº 10.833, de 2003; art. 711 do Regulamento Aduaneiro;

e-Processo nº 10380.731181/2012-98

A Divisão de Administração Aduaneira (Diana) da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 3ª Região Fiscal encaminhou Consulta Interna sem número à Divisão de Tributação (Disit) da mesma Superintendência com o seguinte assunto: aplicação da multa prevista no art. 711, inciso III, do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro (RA).

2. Relatou a seguinte situação: em conferência aduaneira de mercadoria, o importador declarou erroneamente a fundamentação para suspensão das contribuições do PIS e Cofins incidentes na importação; em vez de ter declarado a suspensão pelo código 89 (Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-estrutura - Reidi), declarou erroneamente o código 49 (Bens a serem incorporados ao ativo imobilizado de empresa da ZFM).

2.1. O importador afirmou que é habilitado no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi) e que as importações se destinam ao seu ativo imobilizado. Ele afirmou ter declarado erroneamente por ter sido induzido a tanto pelo Sistema Siscomex, uma vez que as descrições dos códigos 49 e 89 estariam incompletas. E asseverou que descreveu corretamente nos dados complementares a fundamentação legal da operação de importação.

2.2. A consulente afirma que no sistema acessado pelo importador a descrição dos códigos estava realmente incompleta. O código 49 continha “bens a serem incorporados ao ativo imobilizado de empresas” e o 89 continha “Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infr”.

2.3. Ela passa a explicar sobre a falta de uniformidade na interpretação da multa do art. 711, III, do Decreto nº 6.759, de 2009 – Regulamento Aduaneiro (RA), com espeque no art. 84 da MP nº 2.158-35, de 2001 c/c § 1º do art. 69 da Lei nº 10.833, de 2003, que incidiria numa primeira leitura na situação aqui descrita. Em decorrência, fez três questionamentos:

- a) No caso da importação em que se constatou erro na indicação da fundamentação legal da suspensão das contribuições PISImportação e COFINSImportação e que esse erro teria sido induzido por falha na Tabela do Siscomex, conforme explicitado anteriormente, caberia a exigência da penalidade acima referida?
- b) A multa prevista no art. 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro, aplica-se somente em relação às informações indicadas nos incisos I a V do § 1º desse mesmo artigo ou a todas as informações referidas no Anexo Único da Instrução Normativa SRF nº 680, de 2006?
- c) Para efeitos de aplicação da multa prevista no art. 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro, quais as informações de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial que são necessárias à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado?

2.4. A consulente propôs as seguintes soluções: o erro narrado é escusável, não tendo ocorrido prejuízo ao controle aduaneiro; a multa do art. 711, inciso III, do RA aplica-se somente às informações constantes do próprio dispositivo, e não àquelas constantes da Instrução Normativa SRF nº 680, de 2006.

3. Encaminhada a consulta à Disit03, esta solucionou a questão de forma similar ao que foi proposto pela Diana03. Acrescenta que, para a inclusão de outros dados cuja omissão ou informação incorreta ensejasse a aplicação da multa, seria necessária a edição de um ato

específico. As informações constantes do anexo único da IN SRF 680, de 2006, não serviriam para aplicação da multa. Vide a ementa da solução proposta:

A multa prevista no art. 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 2009), aplica-se tão somente às informações de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial indicadas nos incisos I a V do § 1º do artigo em apreço, não abrangendo as informações referidas no Anexo Único da Instrução Normativa SRF nº 680, de 2006;

Até que seja expedido ato normativo próprio pela RFB indicando outras informações de caráter administrativo-tributário, cambial ou comercial necessárias à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, tais informações se restringem às indicadas no inciso III do art. 711, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 2009).

Descabe a aplicação da multa estabelecida pelo art. 711 do vigente Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 2009), quando constatado erro na indicação da fundamentação legal da suspensão das contribuições PISImportação e COFINSImportação e que tal erro tenha sido induzido por falha na Tabela do Sistema Siscomex.

4. Ato contínuo, a solução da consulta foi encaminhada à Disit revisora da Superintendência da 7ª Região Fiscal. Esta discordou da solução proposta. Entendeu que a previsão legal da multa é objetiva e qualquer omissão de informação pode ensejá-la, o que inclui as informações da IN SRF nº 680, de 2006. Quanto à questão aventada pela consulente, entende que não cabe à fiscalização averiguar a ocorrência de indução ao erro pelo sistema, devendo a questão ser objeto de processo administrativo fiscal. Vide a ementa proposta:

Somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

A multa prevista no art. 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 2009), tem base legal no artigo 84, caput, da Medida Provisória, nº 2.158-35/2001 e no artigo 69, § 1º e § 2º da Lei nº 10.833/2003.

A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 69, § 2º, autorizou à RFB a emitir ato normativo para exigir outras informações de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial, necessárias à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, além das previstas nos seus incisos I a V.

Atendendo ao comando legal, a Secretaria da Receita Federal emitiu a Instrução Normativa SRF nº 680, de 2006, cujo anexo único apresenta em seus campos a exigência da correta informação da fundamentação legal da suspensão das contribuições PIS-Importação e Cofins-Importação.

A previsão legal é objetiva ao determinar a infração de 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.

Tendo o sujeito passivo incorrido na mencionada infração, a ele se aplica a multa prevista no art. 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 2009), cabendo-lhe o direito de manifestar sua inconformidade, cuja impugnação será apreciada pela respectiva Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

A alegação do sujeito passivo de indução a erro por incompletude na descrição do enquadramento no código do Siscomex não é oponível à fiscalização, durante a fase procedimental da aplicação da multa, sendo-lhe facultado impugná-la.

5. Encaminhada a consulta à Cosit, verificou-se a necessidade de uma nova solução, tendo em vista que a solução a ser dada decorre de duas situações distintas, não necessariamente correlatas: (i) qual é o espectro de aplicação do inciso III do art. 711 do Regulamento Aduaneiro (RA)?; (ii) a situação explicitada pela consulente, em que o próprio sistema da Receita Federal do Brasil (RFB) levou o cidadão a erro, impede a lavratura de auto de infração?

Fundamentos

6. A multa aqui analisada decorre de descumprimento de duplo poder de polícia da RFB em matéria aduaneira: (i) do poder de controle de fronteiras e do comércio exterior; (ii) do dever instrumental decorrente de tributos incidentes no comércio exterior.

6.1. Poder de polícia, segundo conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello, é

(...) a atividade da Administração Pública, expressa em atos normativos ou concretos, de condicionar, com fundamento em sua supremacia geral e na forma da lei, a liberdade e a propriedade dos indivíduos, mediante ação ora fiscalizadora, ora preventiva, ora repressiva, impondo coercitivamente aos particulares um dever de abstenção (“*non facere*”) a fim de conformar-lhes os comportamentos aos interesses sociais consagrados no sistema normativo.¹

6.2. O poder de polícia decorre da competência legislativa e/ou administrativa do ente administrativo sobre o tema. No primeiro caso, a competência da RFB, órgão integrante do Ministério da Fazenda, encontra-se no art. 237 da Constituição Federal (CF): “A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.” No caso, é a atuação da RFB como órgão de controle do comércio exterior, conforme competência contida no inciso XVII do art. 1º da Portaria MF nº 203, de 2012 – Regimento Interno: “dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de **administração, fiscalização e controle aduaneiros**, inclusive no que diz respeito a alfandegamento de áreas e recintos.”

6.3. O segundo decorre da cobrança de tributos federais, o que inclui a quase totalidade dos incidentes sobre o comércio exterior (com exceção do ICMS). Para tal cobrança, existem os deveres instrumentais que os sujeitos passivos devem fazer (ou não fazer) em prol da cobrança e fiscalização de tributos. São as chamadas obrigações acessórias, cuja finalidade está no § 2º do art. 113 da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN): “tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Seu fato gerador, segundo o art. 115 do CTN, é “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.” Contudo, deve-se observar que os tributos incidentes no comércio exterior não são um fim em si mesmo, ou seja, não têm o objetivo primário de arrecadação para a Fazenda Pública, mas sim forma de intervenção na economia mediante regulação do comércio exterior. É a função extrafiscal dos tributos.

6.4. Esse arrazoado tem por objetivo chegar à conclusão dos motivos da existência desses deveres instrumentais. Eles são obrigações dos particulares em prol do poder de polícia estatal de regulação e do comércio exterior e de cobrança tributária que, nesse caso, serve também para a regulação do comércio exterior. E o descumprimento desses deveres pode gerar uma sanção. Ou conforme o § 3º do art. 113 do CTN: “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade”.

7. As normas jurídicas podem ser primárias ou secundárias. As primárias prescritivas são aquelas que prescrevem a conduta esperada do cidadão. Nesse caso, é a obrigação de não fazer em detrimento da Administração Pública ou de fazer (os deveres instrumentais). As normas primárias sancionatórias seriam aquelas que descrevem, em abstrato, a sanção para o descumprimento da conduta contida na norma primária prescritiva, ou nas palavras de Eurico Marcos Diniz de Santi, “a norma primária sancionadora, como a norma secundária, tem por pressuposto o não cumprimento de deveres ou obrigações”² E as normas secundárias são exatamente aquelas que executam tais sanções, ou seja, que dão coatividade às normas prescritivas da conduta esperada.

8. Uma norma primária sancionadora possui como hipótese normativa a ocorrência de uma infração a uma regra jurídica. Ocorrendo a infração no mundo fenomênico, surge o suposto da regra-matriz, qual seja, a sanção. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no conseqüente da regra-matriz de incidência. É a não prestação do objeto da relação jurídica tributária. Essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe o nome de ilícito ou infração tributária. (...)

A relação sancionatória vem mencionada no prescriptor da regra, onde podemos colher todos os elementos necessários e suficientes para sua identificação, num caso concreto.³

9. Com tal pressuposto teórico, pode-se analisar a regra-matriz da multa em tela que, como visto, é uma norma primária sancionadora. Essa norma depende da conjugação das significações de duas regras jurídicas: art. 84 da MP nº 2.158-35, de 2001, e art. 69 da Lei nº 10.833, de 2002:

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria

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

II - quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§ 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.

2 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Lançamento Tributário. 3ª Ed. SP: Saraiva, 2010, p. 38.

3 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 22ª ed., SP: Saraiva, 2010. p. 583 e 606.

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;

II - destinação da mercadoria importada: industrialização ou consumo, incorporação ao ativo, revenda ou outra finalidade;

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;

IV - países de origem, de procedência e de aquisição; e

V - portos de embarque e de desembarque.

9.1. O Decreto nº 6.759, de 2009 – Regulamento Aduaneiro (RA) - juntou de forma precisa ambos os dispositivos num único artigo. Sua análise ficou mais didática e fiel para extrair a significação da norma. Por isso, passa-se a fazer menção na presente solução apenas ao dispositivo regulamentador. Transcreve-se o dispositivo:

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):

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

II - quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; ou

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):

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

II - destinação da mercadoria importada: industrialização ou consumo, incorporação ao ativo, revenda ou outra finalidade;

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;

IV - países de origem, de procedência e de aquisição; e
V - portos de embarque e de desembarque.

§ 2º O valor da multa referida no caput será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior, observado o disposto nos §§ 3º a 5º (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, § 1º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, caput).

§ 3º Na ocorrência de mais de uma das condutas descritas nos incisos do caput, para a mesma mercadoria, aplica-se a multa somente uma vez.

§ 4º Na ocorrência de uma ou mais das condutas descritas nos incisos do caput, em relação a mercadorias distintas, para as quais a correta classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul seja idêntica, a multa referida neste artigo será aplicada somente uma vez, e corresponderá a:

I - um por cento, aplicado sobre o somatório do valor aduaneiro de tais mercadorias, quando resultar em valor superior a R\$ 500,00 (quinhentos reais); ou

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando da aplicação de um por cento sobre o somatório do valor aduaneiro de tais mercadorias resultar valor igual ou inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais).

§ 5º O somatório do valor das multas aplicadas com fundamento neste artigo não poderá ser superior a dez por cento do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, caput).

§ 6º A aplicação da multa referida no caput não prejudica a exigência dos tributos, da multa por declaração inexata de que trata o art. 725, e de outras penalidades administrativas, bem como dos acréscimos legais cabíveis (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, § 2º).

9.2. Conforme disposto anteriormente, verifica-se que se trata de norma primária sancionadora. É de se verificar a regra-matriz da multa. Como ocorre com os tributos, ela possui no antecedente os aspectos material, espacial e temporal, e no conseqüente os aspectos quantitativo e pessoal.

9.2.1. A multa possui diversos aspectos materiais em seus incisos, sendo importante para a presente análise a contida no inciso III: “**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”. A norma primária prescritiva (ou melhor dizendo, a conduta esperada), também restou clara: prestar a informação de natureza administrativo-tributária necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro. É da infração à prestação de tais informações (que são necessárias ao exercício do poder de polícia de controle aduaneiro) que surge a hipótese de incidência. O aspecto temporal é no momento do exercício do poder de polícia e o espacial, em sentido lato, pode ser no território aduaneiro.

9.2.2. No conseqüente, encontra-se como sujeito ativo a União e o passivo o importador ou beneficiário de regime aduaneiro. No aspecto quantitativo, a base de cálculo é o valor aduaneiro da mercadoria, e a alíquota é 1% para cada informação, não podendo ser inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais) por informação, nem a soma de todas as multas de uma declaração de importação ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias.

9.3. A dúvida, então, restringe-se ao aspecto material, mais precisamente qual é a informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial que gera a infração? Note-se que há a necessidade de ir mais além da norma sancionadora. Necessita-se perquirir a

norma primária prescritiva. Isso porque ela, a conduta esperada, é prestar a informação de natureza administrativo-tributária necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro.

10. Parte da resposta encontra-se no próprio § 1º do art. 711, segundo o qual tais informações, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, compreendem: (i) identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador ou exportador; adquirente (comprador) ou fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial; (ii) destinação da mercadoria importada: industrialização ou consumo, incorporação ao ativo, revenda ou outra finalidade; (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; (iv) países de origem, de procedência e de aquisição. (v) portos de embarque e de desembarque.

10.1. Esse dispositivo traz uma regra de conduta sobre as informações a serem prestadas à autoridade aduaneira (considerada de forma *lata*, ou seja, ao órgão) quando do controle no comércio exterior. A despeito de estarem em lei, não havia necessidade para tanto. Está-se aqui tratando da atividade estatal de poder de polícia contida em ato normativo, conforme conceito do item 6.1. Por estar na competência do art. 237 da CF (vide item 6.2), o STF já decidiu pela desnecessidade de lei em sentido estrito para disciplinar o comércio exterior (assim como ocorre com as obrigações acessórias no direito tributário, cujo art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, deu competência ao Secretário da RFB para estabelecer forma, prazo e condições para dispor sobre elas):

Importação de veículos usados. Proibição estabelecida em ato do Ministério da Fazenda. Inocorrência de ofensa aos postulados constitucionais da igualdade e da reserva de lei formal. (...) Legitimidade jurídico-constitucional da resolução administrativa que veda a importação de veículos usados.⁴

10.2. Logo, o § 1º do art. 711 traz uma lista exemplificativa de informações mínimas que a RFB deve exigir do importador para o controle aduaneiro. Como visto, não era necessário constar da lei, por estar dentro do exercício do poder de polícia, mas tampouco há impedimento para a lei em sentido estrito assim dispor. Tanto que restou explícito que outras informações também necessárias ao controle aduaneiro podem ser exigidas.

10.3. Assim, o § 1º que cuida da norma primária prescritiva tratou de situação que poderia ser exigida por ato normativo infralegal. A multa em si, norma primária sancionadora, está albergada pelo princípio da legalidade estrita e, portanto, deve estar em lei formal. Mas note-se: o § 1º não faz parte da regra-matriz da multa; ele apenas exemplifica as informações mínimas que devem ser prestadas pelo sujeito passivo. A intersecção é a infração na prestação das informações e não necessariamente o que deve ser prestado (relação indireta).

11. Houve consenso que não são apenas as informações constantes do § 1º que estariam sujeitos á multa, o que não foi alvo de divergência. Mas houve incorreção na explicação: não é a ressalva constante do próprio dispositivo (“sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil”) que

permite à RFB determinar que outras informações sejam prestadas. É o regular exercício do poder de polícia que permite assim proceder, como já fundamentado anteriormente. Sua supressão de nada alteraria a interpretação da norma. O que essa ressalva fez foi apenas confirmar a competência da RFB. Pode-se dizer que o termo acima tem efeito declaratório, e não constitutivo.

12. Consequentemente, a consulente comete equívoco no raciocínio de que a multa se aplicaria pela falta ou incorreção somente das informações contidas num ato normativo infralegal específico, como se fosse uma forma de regulamentar o dispositivo legal. Qualquer ato normativo infralegal da RFB que determina que algum dado deve ser prestado para o controle aduaneiro insere-se na conduta da norma primária prescritiva de auxílio no poder de polícia. E isso certamente inclui a Instrução Normativa n.º 680, de 2 de outubro de 2006, que disciplina o despacho aduaneiro de importação, e seu anexo único, que lista as informações a serem prestadas pelo importador.

13. Quanto ao referido anexo, verificou-se em alguns julgados a tendência de o julgador administrativo analisar se as informações seriam ou não necessárias ao controle aduaneiro. Isso é um equívoco. Primeiro, não há como a autoridade fiscal, inclusive a julgadora, verificar caso a caso se as informações que o importador deve prestar seriam ou não necessárias ao controle aduaneiro. Até porque o dispositivo analisado fala em informações de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial. Ou seja, não se está apenas tratando das informações que se referem ao poder de polícia exercido pela RFB, mas também de outros órgãos intervenientes do comércio exterior, que inclui, dentre outros, Banco Central (Bacen), Ministério da Agricultura, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Uma informação que aparentemente poderia ser considerada desnecessária ao controle da RFB pode ser para o controle cambial do Bacen, por exemplo.

13.1. É por situações como essa que se diz que a atuação da autoridade fiscal é vinculada. Caso o exercício do poder de polícia (que, conforme completo conceito do item 6.1, não é apenas o exercício na situação concreta, mas também em âmbito normativo – geral e abstrato, portanto) foi feito pelo Secretário da RFB ao dispor que aquelas informações constantes do Anexo único da IN SRF 680, de 2006, são necessárias e, por isso, devem ser prestadas pelo importador, é um constrangimento deixar margem para a verificação caso a caso, quando da sanção pela inobservância, se seriam ou não necessárias.

13.2. Verificar no caso concreto se aquela informação constante do anexo único é ou não necessária vai de encontro à atuação vinculante da autoridade fiscal quando da feitura da norma concreta (auto de infração), ou seja, quando da aplicação da norma sancionatória. O que importa é verificar a ocorrência dessa infração, independentemente de dolo ou culpa do sujeito passivo (art. 136 do CTN). Esperada determinada conduta do agente, se ele proceder de maneira contrária, podendo fazê-lo de maneira correta, ele é sancionado, independentemente de ter ou não incorrido em culpa ou dolo.

13.3. Em suma, a omissão na declaração de qualquer informação constante do anexo único da atual instrução Normativa n.º 680, de 2006, ou a sua feitura de maneira incorreta ou incompleta, enseja a aplicação da multa do art. 711, III, do RA.

14. Nesse ponto, concordou-se com o disposto pela Disit revisora da 7ª Região Fiscal. Contudo, discordou-se que na situação especificamente relatada pela consulente a multa

seria aplicada, tanto que a solução é no sentido de aplicação de forma objetiva à infração, conforme item anterior, mas não naquela situação.

15. A consulente informou que a prestação incorreta decorreu de o sujeito passivo ter informado a operação no código 49 em vez do correto código 89.

15.1 A consulente propôs que a multa não seria aplicada pelo fato de que não teria ocorrido prejuízo ao controle aduaneiro. Tal interpretação é incorreta. Isso pelo que já foi exaustivamente tratado: não cabe na atuação concreta do poder de polícia a verificação se ocorreu ou não tal prejuízo (que, repita-se, mesmo que não pudesse trazer prejuízo ao controle naquele caso, poderia ter trazido em outra situação ou mesmo ao controle cambial ou comercial). Ocorrendo a infração, aplica-se a multa. Caso não fosse a especificidade do sistema Siscomex, a multa seria aplicada.

15.2. Nessa situação não se aplica a multa por não ter ocorrido infração. Quando o sujeito passivo ou seu representante prestou as informações no registro da Declaração de Importação, a sua declaração foi exatamente o que o sistema Siscomex lhe apresentou: “código 49 – bens a serem incorporados ao ativo imobilizado d.”. Aqui não é o local para analisar caso concreto, mas se esse eventual sujeito passivo estava importando um bem para ser incorporado ao ativo imobilizado, ele prestou corretamente as informações. Pouco importa se havia outro código que seria realmente mais adequado para o caso concreto (89 – regime especial de incentivos para o desenvolvimento). Muito menos que o código 49 seria para os bens a serem incorporados ao ativo imobilizado de empresas da ZFM. Se essa informação não estava visível ao sujeito passivo, ela não tem nenhum efeito jurídico a ele.

15.3. O argumento de que haveria um código mais específico e que ele deveria ter esgotado as possibilidades não possui amparo no direito. Assim como não cabe verificar se a informação prestada pelo contribuinte prejudicaria ou não o controle administrativo, o sujeito passivo não tem a obrigação de “esgotar as possibilidades” ou de ficar analisando qual código é mais ou menos correto. Como dito, a infração é objetiva para todos os fins: a infração ocorre ou não ocorre. O sujeito passivo informa incorretamente ou informa corretamente. Se ele informou que o bem seria incorporado ao ativo imobilizado, e o bem realmente o era, não ocorreu nenhuma infração.

15.4. Aplicar a multa nessa situação afronta à proibição da atuação contraditória da Administração Pública (teoria dos atos próprios). A Cosit já se manifestou sobre tal proibição quando da aplicação de penalidades por parte da RFB, conforme consta da SCI nº 20, de 2012:

(...) Essa última posição, que é a defendida pela consulente, é a que melhor se coaduna com o ordenamento jurídico, considerando princípios como o da vedação à atuação contraditória da Administração Pública, da segurança jurídica, bem como o da eficiência administrativa. Ainda, a análise do sentido teleológico da existência da multa é importante para o deslinde do caso. Isso porque ela é uma sanção existente pelo descumprimento por parte do sujeito passivo de uma conduta obrigatória a ele. A realização dessa conduta é o seu fim último.

4.3.3.1 Nesse sentido, a atuação da Administração Tributária deve respeitar à teoria dos atos próprios, pela qual se impede uma conduta que contrarie outra anterior em prejuízo do administrado (*venire contra factum proprium*), quando este esteja de boa-fé. Decorre também do princípio da moralidade administrativa, mediante a verificação da finalidade dos atos

administrativos, como bem aduz o inciso III ao Anexo do Decreto nº 1.171, de 1994, que aprova o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal:

III - A moralidade da Administração Pública não se limita à distinção entre o bem e o mal, devendo ser acrescida da ideia de que o fim é sempre o bem comum. O equilíbrio entre a legalidade e a finalidade, na conduta do servidor público, é que poderá consolidar a moralidade do ato administrativo.

4.3.3.2. Se a finalidade do primeiro ato da Administração gerou perspectivas de determinada atuação por parte dela, ela deve assim proceder. A teoria dos atos próprios é princípio geral de direito, como bem demonstrou o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO JUDICIAL. ARTIGO 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO DEPÓSITO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DESNECESSIDADE. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. (...)

5. *Ad argumentandum tantum*, a agravante, nas instâncias ordinárias, referiu-se ao depósito efetuado como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tendo sido essa a sua pretensão ao realizá-lo, de forma que agora, em sede de recurso especial, **não pode alegar o inverso, contrariando repentinamente sua conduta anterior**, para afirmar que o depósito efetuado, por não ter abrangido o montante integral do crédito tributário, não teve o efeito de obstar a exigibilidade do crédito tributário nem pode subsumir-se ao pagamento do tributo (*venire contra factum proprium*). (STJ, AgRG nos EDcl no REsp 961.049-SP, Rel. Min. Luis Fux, DE 3/12/2010). (grifou-se)

15.5. Nesse caso, se o próprio sistema Siscomex não concede a visualização correta ou completa, seria uma atuação contraditória a Administração sancionar um sujeito passivo por uma incorreção em seu próprio sistema. E não é situação que deva ser lavrado auto de infração para depois ser analisada a situação no julgamento administrativo: a infração nem ocorreu e não há suporte legal para a edição de um ato normativo individual e concreto para sancionar o sujeito passivo. Em outras palavras, numa situação como essa não deve ser lavrado auto de infração.

Conclusão

16. Em conclusão:

a) As informações descritas nos incisos do § 1º do art. 711 do RA são exemplificativas.

b) A multa do art. 711, III, do RA aplica-se para qualquer informação a ser prestada constante do anexo único da IN SRF nº 680, de 2006, bem como à qualquer outra informação a ser prestada constante de norma complementar.

c) A multa do art. 711, III, do RA, é objetiva; não cabe na sua aplicação analisar se ela é ou não necessária ao controle administrativo;

d) A inexistência de conduta contrária ao ordenamento jurídico impede a aplicação da multa contida na norma secundária

À consideração superior.

(ASSINADO DIGITALMENTE)
EDUARDO GABRIEL DE GÓES VIEIRA FERREIRA FOGAÇA
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Dinog

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

(ASSINADO DIGITALMENTE)
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen

Aprovo a Solução de Consulta Interna. Divulgue-se no decisões-w, na Intranet e na Internet. Encaminhe-se o e-Processo à consulente. Encaminhe-se cópia, por correio eletrônico, à Cocaj e à Coana.

(ASSINADO DIGITALMENTE)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit